

DIE VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG
ALS DISPOSITIONSGRUNDLAGE

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der staatswissenschaftlichen Doktorwürde
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität zu Freiburg im Breisgau

vorgelegt von
Herbert Adelberger
approb. Apotheker
aus Merdingen

1968

1967

DIE VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG ALS DISPOSITIONSGRUNDLAGE

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der staatswissenschaftlichen Doktorwürde
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität zu Freiburg im Breisgau

vorgelegt von
Herbert Adelberger
approb. Apotheker
aus Merdingen

1968

Dekan: Professor Dr. Alois Oberhauser
Referent: Professor Dr. Martin Lohmann
Korreferent: Professor Dr. Ralf-Bodo Schmidt

Mündliche Prüfung: 18. und 19. Dezember 1967



INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
EINLEITUNG. DIE AKTUALITÄT EINER RECHNERISCHEN DURCHDRINGUNG DES VERTRIEBSKOSTEN-KOMPLEXES	10
Erster Teil: GRUNDLAGEN DER VERTRIEBSKOSTEN-RECHNUNG	24
I. DIE ABGRENZUNG DER VERTRIEBSKOSTEN	24
A. Begriffliche Abgrenzung der Vertriebskosten als Gegenstand der Vertriebskostenrechnung	24
1. Die wichtigsten relevanten Kostenbegriffe im Absatz	24
a) Volkswirtschaftliche Vertriebskostenbegriffe	24
b) Betriebswirtschaftliche Vertriebskostenbegriffe	26
aa) Die Vertriebskosten als Kosten der Absatzfunktion der Unternehmung	26
bb) Kosten von Absatz- und Beschaffungsfunktion als Kosten der absatzwirtschaftlichen Aufgabe der Unternehmung	27
cc) Die begriffliche Unterscheidung von aktiven und passiven Vertriebskosten	28
2. Die Kosten der Handelsunternehmung und des Vertriebsbereiches der Produktionsunternehmung als Gegenstand der Vertriebskostenrechnung	30

	Seite
B. Rechnerische Abgrenzung der Vertriebskosten	34
1. Allgemeine Probleme der rechnerischen Kostenabgrenzung bei besonderer Berücksichtigung der Vertriebskosten	34
a) Zeitliche Vertriebskostenabrechnung	34
b) Sonstige allgemeine Probleme der rechnerischen Vertriebskostenabrechnung	36
2. Spezifische Probleme der rechnerischen Vertriebskostenabgrenzung	37
a) Abgrenzung der Vertriebskosten von den Kosten anderer Unternehmungsbe- reiche	37
aa) Das Auswirkungsprinzip als Grund- lage bereichsmäßiger Kostenabgren- zung	37
bb) Rechnerische Abgrenzungsprobleme zwischen Vertriebs- und Herstell- kosten	39
cc) Abgrenzungsprobleme zwischen Ver- triebs- und Verwaltungskosten	41
b) Abgrenzungsprobleme bei der Erfassung der in den Erlösschmälerungen enthaltenen Vertriebskosten	42
aa) Die Problematik der Ausklammerung der Erlösschmälerungen aus der Vertriebskostenrechnung	42
bb) Die Abgrenzung der Erlösschmälerun- gen mit Vertriebskostencharakter von Erlösschmälerungen ohne Vertriebs- kostencharakter	45
II. KOSTEN- UND ABSATZTHEORETISCHE GRUNDLAGEN DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG	51
A. Die Anwendung der Produktionskostentheorie auf die Vertriebskosten	51

1.	Allgemeines zur Kostentheorie als Grundlage der Vertriebskostenrechnung	51
a)	Der Zweck der Kostentheorie als Grundlage der Vertriebskostenrechnung	51
b)	Die Behandlung der Vertriebskosten in der kostentheoretischen Literatur	53
2.	Kostentheoretisch relevante Besonderheiten der Kostenverhältnisse im Absatz	55
a)	Ergebnisse des Versuchs einer produktionstheoretischen Analyse des Absatzbereiches	55
b)	Besonderheiten der Auswirkung primärer Kostenbestimmungsfaktoren im Absatz	58
c)	Besonderheiten sekundärer Kostenbestimmungsfaktoren im Vertrieb	64
aa)	Die Auftragsgröße als Kostenbestimmungsfaktor im Vertrieb	64
bb)	Sonstige sekundäre Kostenbestimmungsfaktoren im Vertrieb	66
B.	Absatztheoretische Grundlagen der Vertriebskostenrechnungen	69
1.	Die Notwendigkeit einer absatztheoretischen Fundierung der Vertriebskostenrechnung	69
2.	Der Stückkostenverlauf der aktiven Vertriebskosten	71
3.	Die Problematik der Beurteilung der aktiven Vertriebskosten	75
a)	Die Gleichgewichtsbetrachtung als adäquate Grundlage der kostenmäßigen Beurteilung des Aktionsparametereinsatzes	75
b)	Hindernisse des konkreten Vergleichs von Umsatzwirkung und Vertriebskosteneinsatz	76
III.	ZWECKE DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG	81
A.	Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage	81

	Seite
1. Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage im Absatzbereich	81
a) Entscheidungen über die Preisfestsetzung	81
b) Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage für die rationale Gestaltung des Vertriebsprozesses	83
2. Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage für die Gesamtunternehmung	86
B. Die Vertriebskostenrechnung als Kontrollgrundlage	89
C. Sonstige Zwecke der Vertriebskostenrechnung	92
 Zweiter Teil: VERFAHREN DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG	 93
I. DIE TRADITIONELLE VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG	93
A. Darstellung der Verfahren	93
1. Industrielle Vertriebskostenrechnung	93
a) Die Kostenartenrechnung	93
b) Die Kostenstellenrechnung	94
c) Verrechnung der Vertriebskosten auf Kostenträger	96
2. Vertriebskostenrechnung im Handel	99
B. Beurteilung der Verfahren	103
1. Kritik der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung im Vertrieb	103

	Seite
2. Kritik der Kostenträgerrechnung	106
a) Die mangelnde Proportionalität zwischen Zuschlagsgrundlage und Vertriebsgemeinkosten	106
b) Ungenügende Trennung unterschiedlicher Vertriebskostenteile	109
II. DIE VERRECHNUNGSSATZRECHNUNG ALS VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG	112
A. Charakteristika der Verrechnungssatzrechnung als Vertriebskostenrechnung	112
1. Die systematische Stellung der Verrechnungssatzrechnung innerhalb der Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung	112
2. Unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten der Verrechnungssatzrechnung als Vertriebskostenrechnung	114
a) Unterschiede im Differenzierungsgrad der Analyse	114
b) Verrechnungssatzrechnung als Voll- oder Teilkostenrechnung	118
c) Unterschiede im Verfahren der Ermittlung der Kostenbelastung von Kostenträgergruppen	120
B. Analyse der Vertriebskosten nach Funktionen	122
1. Verrechnung der Vertriebskosten nach Funktionen	122
a) Prinzipien der Funktionsgliederung	122
aa) Die Abgrenzung einzelner Vertriebsfunktionen	122
bb) Gruppierung der Vertriebsfunktionen	124
b) Zurechnung der Vertriebskosten auf Funktionen	127
2. Die Auswertbarkeit der funktionalen Vertriebskostenverrechnung	128

	Seite
a) Die funktionale Vertriebskostenver- rechnung als Kontrollgrundlage	128
b) Die funktionale Vertriebskostenanalyse als Entscheidungsgrundlage	133
C. Kostenträger- und Ergebnisrechnung	137
1. Arten der Kostenträger im Absatz	137
2. Kosten- und Ergebnisrechnung für einzelne Kunden und Produkte	141
a) Die Ermittlung der Kostenbelastung	141
aa) Die Abhängigkeit der Vertriebs- kosten von Kostenträgercharakte- ristika	141
bb) Bestimmung der Verrechnungsbasen	144
cc) Zurechnung der Funktionskosten	146
b) Die Ermittlung des Ergebnisses	148
aa) Die Ermittlung von Deckungsbei- trägen	148
bb) Ermittlung des Nettoerfolges	150
3. Kosten- und Ergebnisrechnung für einzelne Aufträge	153
a) Die Abhängigkeit der Vertriebskosten von spezifischen Auftragscharakteristika	153
b) Kosten- und Erfolgsermittlung für einzel- ne Aufträge und Auftragsgrößenklassen	155
4. Kostenträger- und Ergebnisrechnung für Ko- stenträgergruppen	157
5. Die Auswertbarkeit der Kostenträger- und Ergebnisrechnung	162
a) Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage	162
aa) Die Kostenträger- und Ergebnisrech- nung als Planungs- und Entscheidungs- grundlage unter Beibehaltung der Ko- stenträger	162
bb) Die Kostenträger- und Ergebnisrech- nung als Planungs- und Entscheidungs- grundlage zur Kostenträgeraussonderung	165

	Seite
α) Grenzen der Kostenträger- aussonderung als Mittel zur Absatzrationalisierung	166
β) Auswertung der Kostenträger- rechnung als Entscheidungs- grundlage für die Kostenträger- aussonderung	169
b) Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Kontrollgrundlage	171
III. VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG IN DEN SYSTEMEN DER DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG	175
A. Die Anwendbarkeit des ein- und mehrstufigen Direct Costing als Vertriebskostenrechnung	175
1. Vertriebskostenrechnung im einstufigen Direct Costing	175
a) Grundzüge des einstufigen Direct Costing	175
b) Die Anwendbarkeit des einstufigen Direct Costing in der Vertriebskostenrechnung	177
2. Vertriebskostenrechnung im mehrstufigen Direct Costing	180
a) Grundzüge des mehrstufigen Direct Costing	180
b) Die Anwendbarkeit des mehrstufigen Direct Costing in der Vertriebskosten- rechnung	183
B. Vertriebskostenrechnung auf der Grundlage des Red- nens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen	188
1. Grundzüge des Verfahrens	188
2. Die Auswertbarkeit der Vertriebskostenrechnung auf der Grundlage des Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen	191
3. Beurteilung der Vertriebskostenrechnung auf der Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelko- sten und Deckungsbeiträgen	193

	Seite
IV. ANSÄTZE ZU EINER REFORM DER VERRECHNUNG AKTIVER VERTRIEBSKOSTEN	198
A. Die Reformbedürftigkeit der Vertriebskostenrechnung in bezug auf die aktiven Vertriebskosten	198
1. Unterschiedslose Verrechnung aktiver und passi- ver Vertriebskosten	198
2. Grenzen der Aussagefähigkeit der Rechenergeb- nisse	200
B. Vollständige Erfassung der Kosten des Aktionspara- metereinsatzes	204
1. Arten aktiver Vertriebsleistungen	204
2. Quantitative Erfassung der Kosten des Aktions- parametereinsatzes	207
a) Das Minimalniveau des Aktionsparameter- einsatzes als Abgrenzungskriterium	207
b) Die konkrete Erfassung der Kosten der Konkurrenzleistungen auf der Grundlage der Minimalniveau-Überlegung	209
C. Kontrolle der Aktionsparameterkosten in relevanten Kontrollmodellen	212
ZUSAMMENFASSUNG	219
LITERATURVERZEICHNIS	223

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

BFuP	=	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
Jg.	=	Jahrgang
N. F.	=	Neue Folge
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	=	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfN	=	Zeitschrift für Nationalökonomie

EINLEITUNG: DIE AKTUALITÄT EINER RECHNERISCHEN DURCH-
=====
DRINGUNG DES VERTRIEBSKOSTENKOMPLEXES
=====

Etwa 40 % des Volkseinkommens werden in der Bundesrepublik zur Erzielung des Warenumsatzes nach Abschluß des technischen Herstellungsprozesses der Konsumgüter aufgewendet¹⁾. Trotz großer statistischer Schwierigkeiten, die bei der Trennung der Kosten der Güter auftreten, wird diese Größenordnung des durchschnittlichen Distributionsaufwandes im Konsumgüterabsatz auch für andere Volkswirtschaften bestätigt. So zeigen Berechnungen von Barger, daß in den USA die Verteilungskosten von 32,7 % des Einzelhandelsumsatzes im Jahre 1869 auf 37,4 % bis zum Jahre 1948 angestiegen sind²⁾. Ältere amerikanische Berechnungen, die einen durchschnittlichen Vertriebskostenanteil von 59 % am Endwert der Konsumgüter für das Jahr 1929 ergaben³⁾, konnten dagegen der Kritik nicht standhalten, weil die gesamten in der Volkswirtschaft aufgewendeten Vertriebskosten, einschließlich des Aufwandes für den Export, allein zum Einzelhandelsumsatz ins Verhältnis gesetzt wurden⁴⁾. In Dänemark ergab eine Schätzung für das Jahr 1953 einen Anteil von 36 % Distributionskosten am Einzelhandelsumsatz⁵⁾, während eine revidierte Berechnung auf der Grundlage erweiterter statistischer Unterlagen für

-
- 1) Vgl. E. Fratz, Die Kosten im Vertrieb, in: Ifo-Studien, 2. Jg. (1956), S. 87.
 - 2) Vgl. H. Barger, Distribution's Place in the American Economy since 1869, Princeton 1955, S. 60.
 - 3) Vgl. P. W. Steward, J. F. Dewhurst, Does Distribution Cost Too Much?, New York 1939, S. 117.
 - 4) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatz, Markt und Nachfrage, Essen 1965, S. 206 (im folgenden zitiert als M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre).
 - 5) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 206.

das Jahr 1963 einen durchschnittlichen Anteil von 33 % Vertriebskosten am Konsumentenendpreis ergab¹⁾.

Über die Vertriebskostenanteile im Produktionsgüterabsatz liegen kaum Untersuchungen vor. Tendenziell liegt der Vertriebskostenanteil am Endpreis der Produktionsgüter wesentlich niedriger als bei Konsumgütern, da einmal der Absatz unter anderen Bedingungen und regelmäßig in größeren Aufträgen und Lieferungen erfolgt, so daß für gleiche Umsätze geringere Absatzleistungen erforderlich sind als beim Konsumgüterabsatz an Endverbraucher. Zum anderen ist im Produktionsgüterabsatz der Einsatz von Mitteln der Nichtpreiskonkurrenz zur Umsatzausdehnung nur beschränkt zweckmäßig: während im Konsumgütermarkt "im allgemeinen 'verkauft' wird unter geschickter Berücksichtigung und Beeinflussung der Käuferwünsche, spielt (im Produktionsmittelmarkt) die rationale Einkaufsorganisation der Abnehmer eine Rolle, es wird 'eingekauft', nicht gewählt."²⁾ Dementsprechend entscheidet im Produktionsgüterabsatz bei gleicher technischer Eignung der Güter für die verfolgten Zwecke die günstigere Preisstellung über den Verkaufsabschluß, während im Konsumgüterabsatz oft erhebliche Mittel für die Beeinflussung und Motivierung der möglichen Kunden durch Verkaufswerbung, Goodwill-Leistungen oder ähnliche Mittel der Nichtpreiskonkurrenz aufgewendet werden müssen, die den Anteil der Vertriebskosten am Konsumgüterendpreis erhöhen. Kjaer-Hansen schätzt, daß in Dänemark 1963 im Vergleich zu 33 % Vertriebskostenanteil am Konsumgüterendpreis durchschnittlich nur 11 % vom Produktionsgüterendpreis auf Vertriebskosten entfielen³⁾.

Die Vertriebskostenanteile am Umsatz streuen im einzelnen sehr stark nach Güterarten, nach Branchen, nach der konjunkturellen

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, An Analysis of Marketing Costs in a National Economy, in: Cost Problems in Modern Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 43 (im folgenden zitiert als M. Kjaer-Hansen, Marketing Costs in a National Economy).

2) M. Lohmann, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Tübingen 1964, S. 86 (im folgenden zitiert als M. Lohmann, Einführung).

3) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Marketing Costs in a National Economy, a.a.O., S. 43.

Situation oder ähnliche Faktoren. Dadurch liegt nicht selten für einzelne Warengruppen der Anteil der Distributionskosten am Warenendwert höher als der der Herstellkosten. So werden bei Körperpflegemitteln und Arzneimitteln durchschnittlich etwa 65 % Vertriebskosten am Konsumentenpreis erreicht¹⁾.

Während diese Sätze die Kosten der gesamten Distributionsleistungen auf der Hersteller- und auf den verschiedenen Händlerstufen umfassen, entfällt auch in der einzelnen Unternehmung ein großer Teil der Gesamtkosten auf Vertriebskosten. In Handelsunternehmungen ergeben die Handelsspannen unter Berücksichtigung der Gewinnanteile Anhaltspunkte für die Schätzung des durchschnittlichen Vertriebskostenaufwandes am Abgabepreis. In Unternehmungen der Konsumgüterindustrie entfallen nach neueren Untersuchungen durchschnittlich etwa 18 % vom Fabrikabgabepreis auf Vertriebskosten der Hersteller, ein Satz, der in einigen Branchen auf über 40 % ansteigt²⁾.

Die Bemühungen um eine kostenrechnerische Durchdringung der Vertriebskosten stehen meist weder in den Unternehmungen des Handels noch der Industrie in einem angemessenen Verhältnis zu der Höhe dieser Kosten. "Man sollte ... glauben, wenn bei einer Ware festgestellt wird, daß 70 % auf Distributionskosten und nur 30 % auf Produktionskosten entfallen, (dann) das Interesse ebenfalls mit 70 % den Distributionsverhältnissen gelte. Tatsächlich ist es ganz anders..."³⁾ Bei der empirischen Untersuchung der Vertriebskosten in 71 Industriebetrieben fand Küspert ebenfalls die starke Diskrepanz in der kostenbewußten Gestaltung des Produktionsprozesses im Vergleich zum Absatzprozeß, zu deren Kennzeichnung er den Ausspruch eines Unternehmers wiedergibt: "In der Fertigung gehen wir längst auf die Jagd nach dem Zehntel-Pfennig; im Vertrieb geht der Aufwand dagegen 'markweise' in die Höhe, ohne daß man sich ein genaues Urteil über

1) Vgl. F. Klein, Wege und Kosten des Konsumgüterabsatzes, in: Der Volkswirt, 13. Jg., Beilage zu Nr. 28 vom 11. Juli 1959, Der Verbraucher im Blickpunkt, S. 51; Institut für Handelsforschung an der Universität zu Köln, Sonderheft 11, Wege und Kosten der Distribution der Konsumwaren, ausgenommen Lebensmittel, Hausrat-, Textil-, Schuh- und Lederwaren, Köln u. Opladen 1959, S. 68 f.

2) Vgl. Institut für Handelsforschung an der Universität zu Köln, Sonderheft 11, a.a.O., S. 82 u. S. 95.

3) E. Schmalenbach, Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, 3. Aufl., herausgegeben von R. Bauer, Köln u. Opladen 1958, S. 73.

die Berechtigung der Vertriebsausgaben machen kann.¹⁾

Allerdings treffen diese Urteile über die wenig kostenbewußte Gestaltung des Vertriebs nicht generell zu. Einmal wird in jüngerer Zeit in zunehmendem Maß in einzelnen Unternehmungen auch den Kostenverhältnissen im Vertrieb größere Aufmerksamkeit entgegengebracht als in der Vorkriegsperiode²⁾. Zum anderen ist die Aussage auch nach typischen Absatzsituationen zu differenzieren: vor allem im Konsumgüterabsatz wird die kostenbewußte Gestaltung des Vertriebs vernachlässigt, während im Produktionsgüterabsatz auch Schmalenbach trotz seiner generell kritischen Einstellung zu den Distributionsverfahren der "freien Wirtschaft" darauf hinweist, daß hier in der Praxis viel eher kostenrational gestaltete Vertriebsorganisationen anzutreffen sind³⁾.

Zur Erklärung der weitverbreiteten Vernachlässigung einer kostenbewußten Absatzgestaltung sind mehrere Faktoren heranzuziehen, die im Einzelfall unterschiedliches Gewicht haben können. Sie zeigen zugleich, welche Hemmnisse der Einführung einer Vertriebskostenrechnung als praktikabler Dispositionsgrundlage im Absatzbereich entgegenstehen. Geist sieht den Hauptgrund für die geringe Kostenrationalität der Absatzdispositionen in der ungenügenden Verbreitung geeigneter Verfahren der Vertriebskostenrechnung⁴⁾. Das sei darauf zurückzuführen, daß in den vor und während des Krieges administrativ in Deutschland eingeführten Kostenrechnungsverfahren für die Vertriebskostenrechnung nur unzureichende Vorschläge gemacht worden seien. Das gilt vor allem in bezug auf die Kostenträgerrechnung, in der die Gemeinkosten des Vertriebs, meist zusammen mit den Verwaltungskosten, ohne leistungsgerechte Differenzierung in einheitlichen Zuschlagssätzen auf die Kostenträger verteilt werden.

1) E. Küspert (Bearbeiter), Industrielle Vertriebskosten - Bedingungen, Abrechnung und Kalkulation, RKW-Veröffentlichung Nr. 601, Stuttgart 1938, S. 1 (im folgenden zitiert als E. Küspert, Industrielle Vertriebskosten).

2) Vgl. F. Wille, Fortschrittliche Kosten- und Erfolgsrechnung, Stuttgart 1962, S. 209.

3) Vgl. E. Schmalenbach, Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, a.a.O., S. 76.

4) Vgl. M. Geist, Selektive Absatzpolitik, Stuttgart 1963, S. 80 ff.

Da diese unzureichenden Kostenrechnungsregeln durch die administrative Einführung in der Praxis weit verbreitet seien, verhinderten sie die Anwendung zweckmäßigerer Verfahren der Vertriebskostenrechnung¹⁾.

Wenn auch zweifellos die auf dem Verfahren der Zuschlagskalkulation aufbauenden Kostenrechnungsregeln die Einführung geeigneterer Vertriebskostenrechnungsverfahren hemmten, so ist eine solche Erklärung doch nicht ausreichend, da auch im Ausland die Kostenrechnung im Vertrieb viel weniger angewandt wird als im Produktionsbereich. So weisen für die USA etwa Heckert und Miner darauf hin: "If a business is to succeed it must exert no less effort toward the efficient direction and control of distribution cost than toward production cost. While such a statement appears obvious, it is significant in that much greater emphasis has, in the past, being directed to production efficiency."²⁾ Kjaer-Hansen stellt unter Berücksichtigung nicht nur der dänischen, sondern auch der internationalen Entwicklung fest: "... accounting theorists have concerned themselves so deeply with the problems related to production costs that they have on the whole failed to consider the important technical questions arising out of modern marketing activities."³⁾

Eine allgemeine Erklärung für die geringe Verbreitung der Vertriebskostenrechnung ist zunächst darin zu sehen, daß für eine leistungsrechte Vertriebskostenverrechnung größere sachliche Schwierigkeiten bestehen als bei der Herstellkostenverrechnung. Im Produktionsprozeß zeigt sich in den seltener geänderten Verfahren mit vorwiegend repetitiven Tätigkeiten eine ausgeprägte technische Rationalität. Sie ermöglicht es, sowohl in der Kosten- wie in der Leistungserfassung einen

1) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 82.

2) J. B. Heckert, R. B. Miner, *Distributions Costs*, 2. Aufl., New York 1953, S. 5.

3) M. Kjaer-Hansen, *Focus on Cost Problems in Marketing*, in: *Cost Problems in Modern Marketing*, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 16 (im folgenden zitiert als M. Kjaer-Hansen, *Focus on Cost Problems*).

hohen Grad an Meßgenauigkeit zu erreichen und verhältnismäßig zuverlässig die Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen zu ermitteln. Demgegenüber ist im Vertrieb die Leistungsmessung in vielen Fällen schwer oder überhaupt nicht möglich. Das gilt vor allem für die bei der aktiven Nachfragebeeinflussung im Vordergrund stehende psychische Motivierung möglicher Kunden, aber auch für die bei vielen Absatzleistungen dominierenden geistigen Leistungen. Psychologische Faktoren wirken sich bei Absatzleistungen häufig stärker aus als in der Produktion. Während hier die Wirkungen individueller Verhaltensunterschiede durch die Mechanik des Prozesses eingeschränkt werden, verstärkt sich das persönliche Element im Absatz dadurch, daß nicht nur das Verhalten des Verkäufers, sondern auch die Aktionen und Reaktionen des Käufers zur Auswirkung gelangen¹⁾.

Außer durch die häufig problematische Leistungsmessung wird die leistungsgerechte Vertriebskostenverrechnung durch die komplexen Kostenabhängigkeiten erschwert. Überwiegend hängen die Vertriebskosten nicht eindeutig bestimmbar von den technischen Eigenschaften, dem Wert oder der Menge der abgesetzten Produkte ab. So sind nicht nur beim Absatz unterschiedlicher sondern auch gleicher Produkte unterschiedliche Vertriebskosten erforderlich, je nach dem Absatzweg, der Entfernung der Kunden, ihren Zahlungs- und Bestellgewohnheiten oder in Abhängigkeit von sonstigen Faktoren, die unterschiedliche Vertriebsleistungen beim Absatz gleicher Produkte erforderlich machen.

Häufig wird ferner ein Produkt nicht einzeln sondern zusammen mit anderen Produkten geordert und ausgeliefert. Eine Isolierung der Kosten pro Wareneinheit ist dann wegen der Verbundenheit der Leistungen weitgehend unmöglich, sie können nur dem gesamten Auftrag als einem Kostenträgerbündel leistungsgerecht zugerechnet werden²⁾. Dabei variieren die Vertriebskosten pro Auftrag teils proportional, teils unterproportional nicht nur in Abhängigkeit von relevanten

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 15.

2) Vgl. E. Schäfer, Die Aufgabe der Absatzwirtschaft, 2. Aufl., Köln u. Opladen 1950, S. 121 (im folgenden zitiert als E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft).

Charakteristika der Produkte, aus denen sich der Auftrag zusammensetzt, und der Kunden, an die er geliefert wird, sondern zusätzlich mit den verschiedenen Dimensionen der Auftragsgröße, wie Zahl, Gewicht oder Volumen der Produkteinheiten, Zahl der Auftragszeilen, dem Auftragswert und sonstigen sich teils verstärkenden und teils aufhebenden Kosteneinflussfaktoren. So sind die Kostenentstehung und die Kostenabhängigkeiten im Vertrieb außerordentlich verwickelte, differenzierte Komplexe. "(Marketing) costs seem to merge with one another, and all marketing seems a giant joint cost operation."¹⁾

Der Hauptgrund für die Tendenz zur Vernachlässigung der Kostenaspekte in Absatzdispositionen besteht jedoch darin, daß die primäre Aufgabe im Absatz in der Umsatzerzielung liegt. "Since marketing is in principle concerned with the creation of income in business firms, this is no doubt the reason why cost problems have been thrust into the background."²⁾ Die Marktposition kann gegenüber den meist stark substitutiven Konkurrenzangeboten nur durch die Schaffung individueller Präferenzen gehalten oder ausgebaut werden. So wird häufig trotz gewisser Kostenvorteile weder die Auftragserlangung noch die Umsatzabwicklung der Herstellunternehmungen voll dem Großhandel überlassen, um durch direkten Absatz eine Sonderstellung für das eigene Angebot zu erreichen³⁾. Für diesen Vorteil in der Umsatzerzielung werden die Unwirtschaftlichkeiten aus der Abwicklung einer Vielzahl von Kleinaufträgen als unvermeidliche Opfer hingenommen.

Soweit überhaupt Kostenerwägungen im Vertrieb angestellt werden, herrscht die Neigung vor, nicht direkt durch absolute Kostensenkung die Wirtschaftlichkeit zu erhöhen, sondern durch Steigerung der Effizienz des gegebenen Aufwandes das Verhältnis von Aufwand zu Ertrag zu verbessern und dadurch die Vertriebskosten pro Umsatzeinheit zu senken⁴⁾. Die Maßnahme zur "Ertragsbewirtschaftung"⁵⁾ können

-
- 1) D. R. Longman, M. Schiff, Practical Distribution Cost Analysis, Homewood (Ill.) 1955, S. 163.
 - 2) M. Kjaer-Hansen (Hg.), Cost Problems in Modern Marketing, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 6.
 - 3) Vgl. O. Bredt, Die volks- und betriebswirtschaftliche Bedeutung der Vertikalen Preisbindung, 1. Bd., Hannover 1963, S. 114 f.
 - 4) Vgl. K. P. Fischer, Industrielle Vertriebskostenrechnung, Stuttgart 1963, S. 3; E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft, a.a.O., S. 161.
 - 5) Vgl. E. Küspert, a.a.O., S. 5.

sich dabei etwa darauf beziehen, die Vertreterleistung durch entsprechende Auswahl, Schulung und Verkaufshilfen zu erhöhen, durch Werbeforschung die Werbemaßnahmen effizienter zu gestalten oder auf der Grundlage der Marktforschung die Absatzbemühungen in erfolversprechende, bisher nicht oder nicht ausreichend bearbeitete Marktbereiche auszudehnen.

Für diese "ertragswirtschaftliche Sicht", nach der der Schwerpunkt des Wirtschaftlichkeitsstrebens im Vertrieb auf einer Erhöhung des Zählers des Quotienten Ertrag zu Aufwand liegt¹⁾, lassen sich verschiedene Gründe anführen. Einmal besteht im Absatz die unmittelbare Gefahr, daß Einsparungen wegen der teilweise bestehenden Abhängigkeit der Umsatzhöhe vom Vertriebskosteneinsatz zu einem Umsatzrückgang führen, der die Kostenvorteile durch den Beschäftigungsrückgang aufhebt oder sogar überkompensiert und zusätzlich die Marktstellung der Unternehmung gefährden kann²⁾. Zum anderen ist bei dem ausgeprägten Fixkostencharakter sehr vieler Vertriebskosten in der kürzerfristigen Betrachtung eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit nur durch Erhöhung des Ertrags möglich³⁾. Dazu kommt, daß der einzelne Verkaufsakt meist kostenmäßig kaum ins Gewicht fällt, so daß für den einzelnen Verkäufer in der täglichen Verkaufsarbeit die Kostenaspekte seiner Tätigkeit außer durch den Primat der Umsatzerzielung zusätzlich dadurch in den Hintergrund treten, daß die Gesamtkosten, im Gegensatz zu den Umsätzen, als unbeeinflussbar erscheinen.

Trotz dieser Gründe darf die "ertragswirtschaftliche Sicht" als Prinzip für die Wirtschaftlichkeitssteigerung im Absatz nicht verabsolutiert werden. Nur ein Teil der Vertriebskosten dient zur Erzielung von Umsatzsteigerung, während durchschnittlich etwa 70 % der Vertriebskosten

1) Vgl. B. Hessenmüller, Industrielle Vertriebskosten in ertragswirtschaftlicher Sicht - Ursachen, Abhängigkeiten, Zurechnungsprobleme, in: Betriebswirtschaftliche Aufgaben bei steigender Konjunktur, herausgegeben von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1955, S. 75.

2) Vgl. R. D. Crisp, The Marketing Concept toward Distribution Cost Measurement and Control, in: American Marketing Association (Hg.), Distribution Cost: a Key to Profits, Chicago 1958, S. 8.

3) Vgl. B. Hessenmüller, Absatzwirtschaftlicher Vergleich industrieller Vertriebskosten, in: Rationalisierung, 6. Jg. (1955), S. 81.

für Leistungen der reinen Umsatzabwicklung aufgewendet werden, ein Wert, der nur wenig im zeitlichen und internationalen Vergleich, allerdings sehr stark zwischen verschiedenen Branchen und zwischen einzelnen Unternehmungen gleicher Branchen schwankt¹⁾. Dementsprechend besteht durchschnittlich bei 70 % der Vertriebskosten die Möglichkeit, diese Kosten pro Umsatzeinheit durch Rationalisierungsmaßnahmen zu senken, ohne daß damit unmittelbar die Gefahr eines Umsatzrückganges verbunden wäre. Einschränkend ist dabei allerdings zu berücksichtigen, daß verschiedene Tätigkeiten im Bereich der Umsatzabwicklung, insbesondere soweit mit ihnen direkte Kontakte mit dem Kunden verbunden sind wie beispielsweise bei der Warenauslieferung, eine akquisitorische Komponente enthalten, die im Einzelfall schwer zu isolieren und kaum zu quantifizieren²⁾, die aber bei Rationalisierungsmaßnahmen im Vertrieb regelmäßig qualitativ zu berücksichtigen ist.

Auch die Unbeeinflussbarkeit der Vertriebskosten ist nicht generell gegeben. Einmal kann die Teilbarkeit der Faktoreinheiten in der Absatzinstitution stark differieren, so daß etwa die Kosten einer teureren Ladenausstattung schwerer zu reduzieren sind als die des Bedienungspersonals. Das gleiche gilt bezüglich der Reduzierung von Kosten des reisenden Stabes im industriellen Absatz. Ferner sind mit zunehmender Länge der Betrachtungsperiode immer weniger Vertriebskosten fix, so daß zumindest mittel- oder langfristig auch die Kosten bei Maßnahmen zur Wirtschaftlichkeitssteigerung im Vertrieb beeinflusst werden können. Schließlich beeinflusst zwar der einzelne Absatzvorgang die Höhe der gesamten Vertriebskosten nur unmerklich, bei einer Zusammenfassung einer größeren Zahl gleichartiger Vorgänge lassen sich dagegen durchaus die Kostenwirkungen feststellen. Dementsprechend ist es dann auch möglich, die Kostenwirkungen der jeweiligen Gestaltung der verschiedenen Absatztätigkeiten in den Dispositionen zu berücksichtigen und nicht nur den Absatzaufwand als gegeben hinzunehmen.

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Marketing Costs in a National Economy, a.a.O., S. 39.

2) Vgl. Committee on Price Determination, Cost Behavior and Price Policy, herausgegeben vom National Bureau of Economic Research, New York 1943, S. 192 f.

Für eine verstärkte Beachtung der Vertriebskosten und der bestehenden Möglichkeiten zu ihrer Beeinflussung in den Dispositionen der Unternehmung sind mehrere Gründe maßgebend. Zunächst ist die Berücksichtigung der Vertriebskosten in den Dispositionen ein Erfordernis der rationalen Gestaltung des Wirtschaftsprozesses in der Unternehmung. Durch den meist großen Anteil der Vertriebskosten an den Gesamtkosten ist die Rationalität des Mitteleinsatzes nicht gewährleistet, wenn die Struktur und die Abhängigkeit der Vertriebskosten bei Entscheidungen, die sich auf die Kosten auswirken oder von ihnen beeinflusst werden, nicht hinreichend beachtet werden. Ebenso ist die Kontrolle des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung lückenhaft, wenn sie sich nur ungenügend auf den Komplex der Vertriebskosten bezieht. Ein Gefälle in der Intensität der Kontrolle zwischen dem Vertriebsbereich und sonstigen Unternehmungsbereichen, wie praktisch vor allem der Fertigung, kann dabei nicht nur zu Unwirtschaftlichkeiten führen, sondern auch zu Disharmonien in der menschlichen Betriebsgestaltung, da ein Unterschied in der Kontrollintensität von einem Teil der Belegschaft als ungerechte Benachteiligung empfunden werden kann, die durch gleichmäßige Kontrollintensität zu vermeiden ist¹⁾.

Aber auch historische Faktoren führen dazu, daß der kostenrationalen Gestaltung des Vertriebs zur Sicherung der Unternehmung immer größere Bedeutung zukommt. Das folgt weitgehend aus der zu erwartenden Verlangsamung der Nachfragesteigerungen auf immer mehr Märkten. So weist Kjaer-Hansen darauf hin, daß nach Befriedigung des Nachholbedarfes tendenziell nicht mehr mit gleich hohen Einkommenszuwachs-raten wie in der Vergangenheit gerechnet werden könne; die dadurch bedingte Verlangsamung der Umsatzausdehnung werde teilweise verstärkt durch strukturelle Nachfrageveränderungen: während schon bisher die Nachfragesteigerung bei den Gütern des täglichen Bedarfs häufig hinter den Einkommenssteigerungen zurückblieben, näherten sich auch immer mehr Märkte für Güter des periodischen Bedarfs einer mengenmäßigen Sättigung²⁾. Allerdings werden diese Tendenzen durch verschie-

1) Vgl. E. Gau, Die Kalkulation der Vertriebskosten, 2. Aufl., Stuttgart 1960, S. 48.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Focus on Cost Problems, a.a.O., S. 11 f.

dene Faktoren, insbesondere die jeweilige konjunkturelle Entwicklung, überlagert.

Die Tendenz zu geringeren Nachfragesteigerungen führt dazu, daß in den einzelnen Unternehmungen autonome Umsatzsteigerungen immer mehr ausbleiben. Damit treten aber Ungenauigkeiten in den Absatzdispositionen deutlicher zutage als in der Vergangenheit. Bei hohen autonomen Umsatzsteigerungen können die Dispositionen zur Erreichung befriedigender Ergebnisse viel stärker vom Optimum abweichen, als wenn eine autonome Verbesserung der Situation gegenüber den vorsichtigen Erwartungen ausbleibt. Das gilt besonders bezüglich des Einsatzes von Mitteln zur Umsatzbeeinflussung, bei denen durch autonome Umsatzsteigerungen eine hohe Effizienz der Maßnahmen vorgetäuscht werden kann, während bei deren Ausbleiben eventuelle Unwirtschaftlichkeiten im Mitteleinsatz viel deutlicher zur Auswirkung kommen, so daß dann nur kostenbewußtere Dispositionen zu befriedigenden Ergebnissen führen.

Als wichtigster Vorgang führt jedoch die weitgehend aus der Verlangsamung der Ausdehnung der Märkte folgende Zunahme der Wettbewerbsintensität zu einer verstärkten Beachtung der Kostenverhältnisse im Vertrieb. In nicht oder nur geringfügig sich ausdehnenden Märkten ist für die einzelne Unternehmung eine wesentliche Umsatzausdehnung nur zu Lasten der Mitbewerber möglich. Jede erfolgreiche Aktion eines Anbieters fordert in dieser Situation Gegenmaßnahmen der Konkurrenten heraus, deren Marktstellung bedroht ist, wobei auch Präventivmaßnahmen ergriffen werden können: "Der Angriff kann die beste Verteidigung von Ertragslage und Marktstellung sein. Ein Kapitulieren gibt es nicht, es würde zu bald endgültig."¹⁾ Generell folgt aus diesen Maßnahmen des Angriffs und der Abwehr, bei denen, soweit es die Absatzsituation zuläßt, wegen der geringeren Nachahmbarkeit der Einsatz der Mittel der Nichtpreiskonkurrenz im Vordergrund steht, eine relative Erhöhung des Vertriebskosteneinsatzes. Daher verhalten sich die Ver-

1) B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung im industriellen Vertrieb, Baden-Baden / Bad Homburg v.d.H. 1966, S. 28 (im folgenden zitiert als B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung).

triebskosten häufig zur Umsatzentwicklung gegenläufig¹⁾.

Die erhöhte Wettbewerbsintensität führt zu einer verstärkten Ausnutzung unausgeschöpfter Rationalisierungsmöglichkeiten, die vor allem bezüglich der kostenmäßigen Gestaltung des Vertriebs bestehen. Überwiegt der Preiswettbewerb, so werden durch Maßnahmen zur Kostensenkung die Voraussetzungen für konkurrenzfähige Angebote geschaffen. Überwiegt die Nichtpreiskonkurrenz bei meist konstanten Preisen, so sind durch eine kostenbewußte Gestaltung des Vertriebsprozesses Mittel zur Verteidigung des Marktanteiles zu gewinnen. Die Abhängigkeit der Erhaltung des Marktanteiles von der Höhe der für aktive Vertriebsleistungen einsetzbaren Mittel wird dabei dadurch verstärkt, daß die Möglichkeiten zu besonderer Effizienzsteigerung dieses Aufwandes tendenziell geringer werden: "After nearly 50 years of continued improvement and expansion in marketing tools, the boom period must be drawing to a close."²⁾ Bei in ihrer Wirksamkeit immer mehr standardisierten Methoden der Umsatzbeeinflussung entscheidet über die Marktstellung weitgehend die Höhe der einzusetzenden Mittel, für deren Bereitstellung alle Rationalisierungsmöglichkeiten in der Unternehmung auszuschöpfen sind. Zusätzlich wird es erforderlich, in stärkerem Maß die Rentabilität des Mitteleinsatzes zu berücksichtigen, da immer weniger davon ausgegangen werden kann, daß jeder effiziente Mitteleinsatz zur Nachfragebeeinflussung auch rentabel ist³⁾.

Der verschärfte Wettbewerb und der relativ hohe Entwicklungsstand der Methoden zur systematischen Feststellung und gezielten Ausnutzung von Marktchancen in weitgehend gesättigten Märkten führt schließlich auch zu einer Senkung der zu erzielenden Gewinnmargen. Für die Sicherung der Unternehmung in Bestand und Wachstum ist es daher notwendig, verhältnismäßig geringe Gewinnchancen wahrzunehmen. Dabei hängt es von den feineren, für den Vertriebsbereich typischen Kosteneffekten von Entscheidungsalternativen ab, ob auf dem betreffenden Markt noch Gewinn erzielt werden kann. Dazu kommt, daß die Dynamik des Marktgeschehens laufend schnelle Anpassungsmaß-

1) Vgl. B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 28.

2) M. Kjaer-Hansen, Focus on Cost Problems, a.a.O., S. 13.

3) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 221.

nahmen erforderlich macht, bei denen häufig nur bei kostenbewußter Gestaltung ein befriedigender Erfolg zu erzielen ist. So wird die stärkere Berücksichtigung der Vertriebskosten in Unternehmungsdispositionen und eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit im Vertriebsbereich immer mehr zur Voraussetzung des Sich-Behauptens der Unternehmung. "From being a problem of minor importance cost economy develops into an all-important question, a matter of life and death for the firms carrying on marketing activities." ¹⁾

Ausgehend von der relativ erfolgreichen Anwendung kostenrechnerischer Verfahren als Grundlage der Dispositionen im Fertigungsbereich ergibt sich in dieser Situation die Frage, wie weit durch Anwendung kostenrechnerischer Verfahren zur Analyse des Vertriebskostenkomplexes eine praktikable Grundlage geschaffen wird, um die Wirtschaftlichkeit im Vertrieb zu steigern und in den Entscheidungen der Unternehmungsträger Höhe, Struktur und Verhalten der Vertriebskosten verstärkt berücksichtigen zu können. Wegen der Interdependenz der Unternehmungsbereiche haben dabei die Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung nicht nur zur kostenbewußten Gestaltung des Absatzbereiches, sondern auch als Dispositionsgrundlage für die Gesamtunternehmung zu dienen.

In der Literatur werden verschiedene Verfahren zur Vertriebskostenrechnung vorgeschlagen. Sie beruhen teilweise auf der traditionellen Zuschlagskalkulation, daneben auf der Verrechnung der Vertriebskosten durch leistungsbezogene Verrechnungssätze, stellen aber auch spezifische Weiterentwicklungen des ein- und mehrstufigen Direct Costing dar oder beziehen sich ausschließlich auf die Kosten der Nachfragebeeinflussung. Diese Verfahren sind danach zu beurteilen, wie weit sie den generellen Zweck, Dispositionsgrundlage für Vertrieb und Gesamtunternehmung zu sein, erfüllen. Dazu sind die Verfahren, nach charakteristischen Merkmalen gruppiert, in ihren Grundzügen darzustellen und im einzelnen auf den Grad der Erfüllung der weiter zu konkretisierenden Zwecke der Vertriebskostenrechnung zu untersuchen. Da die Probleme der begrifflichen und rechnerischen Vertriebskostenabgrenzung

1) M. Kjaer-Hansen, Focus on Cost Problems, a.a.O., S. 13.

die kosten- und absatztheoretischen Grundlagen und die Zwecke der Vertriebskostenrechnung für alle Verfahren gleich sind, werden sie auch als Grundlagen der Vertriebskostenrechnung generell dargestellt.

Erster Teil: GRUNDLAGEN DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG

I. DIE ABGRENZUNG DER VERTRIEBSKOSTEN

A. Begriffliche Abgrenzung der Vertriebskosten als Gegenstand der Vertriebskostenrechnung

1. Die wichtigsten relevanten Kostenbegriffe im Absatz

a) Volkswirtschaftliche Vertriebskostenbegriffe

Begriffsbildung und Nomenklatur im Bereich der mit dem Güterabsatz verbundenen Kosten sind sehr uneinheitlich. So umfaßt der Vertriebskostenbegriff in sehr enger Fassung nur Kosten, die von der "Versandbereitschaft der Waren bis zur Übergabe an den Kunden" entstehen, während die Kosten der Auftragsgewinnung und der Zahlungsabwicklung hiervon getrennt werden¹⁾. Die weiteste Fassung des Vertriebskostenbegriffes findet sich bei Prieß, der feststellt: "Die 'Vertriebskosten' ... als der 'Aufwand der Volkswirtschaft für die Überbrückung (des Vakuums zwischen) Produktion und Konsum' ... umfassen also den gesamten Vertriebsaufwand von Produktion, Groß- und Einzelhandel einschließlich des mit der Erfüllung der Vertriebsleistung verbundenen Gewinns."²⁾ Zwischen diesen extremen Auffassungen werden in der Literatur eine Reihe weiterer auf den Absatz bezogener Kostenbegriffe unterschieden, die teilweise auch die Beschaffungskosten umfassen³⁾. Da zusätzlich gleiche Begriffe mit unterschiedlichen Bezeichnungen belegt werden, ist eine Erörterung der Begriffe und der Nomenklatur nicht umgehbar. Eine Voraussetzung klarer Begriffsbildung ist dabei vor allem die Trennung betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher Gesichtspunkte⁴⁾.

1) Vgl. O. R. Schnutenhaus, Die Analyse der Vertriebskosten, in: Technik und Wirtschaft, Jg. 22 (1929), S. 326.

2) F. Prieß, Die Vertriebskosten als Problem des Handels, in: ZfhF, N.F., 5. Jg. (1953), S. 535.

3) Vgl. H. G. Senger, Die Beurteilung der Vertriebskosten, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 19, Berlin 1963, S. 25 ff., bes. S. 29.

4) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 203.

Unter volkswirtschaftlicher Betrachtung "muß unter den Absatzkosten einer Volkswirtschaft die Begleichung sämtlicher Leistungen verstanden werden, die zur Erzielung des Umsatzes von Waren und Diensten, vom Produzenten bis zum letzten Nachfrager, aufgewandt werden."¹⁾ In diesem Begriff sind auch die Kosten eingeschlossen, die mit Absatzleistungen im Produktionsverbindungshandel oder im Direktabsatz an Weiterverarbeiter verbunden sind. Er enthält ferner die Beschaffungskosten in Handel und Industrie, was damit zu begründen ist, daß beim Übergang der Güter an die Abnehmer bis zu einem gewissen Grad Absatzleistungen der Anbieter durch Einkaufsleistungen der Nachfrager ersetzt werden können²⁾.

Von den "Absatzkosten einer Volkswirtschaft", die auch als "gesamtwirtschaftlicher Verteilungsaufwand" bezeichnet werden³⁾, sind die Kosten der Konsumgüterverteilung zu unterscheiden. Sie umfassen nur den Aufwand für Absatzleistungen, die nach technischer Fertigstellung der Konsumgüter bei den Produzenten und den verschiedenen Handelsstufen beim Übergang der Güter an den letzten Verbraucher notwendig werden. Gegenüber den gesamten Absatzkosten einer Volkswirtschaft entfällt also der Aufwand für den Produktionsgüterabsatz. Die so abgegrenzten Kosten umfassen in der Regel die Vertriebskosten des Herstellers, die Handelsspanne des Großhändlers und die Handelsspanne des Einzelhändlers. Sie werden in der deutschsprachigen Literatur häufig als Distributionskosten bezeichnet, daneben auch als Verteilungskosten⁴⁾, nur ausnahmsweise als Vertriebskosten wie bei Prieß⁵⁾. Bei dieser Nomenklatur ist zu beachten, daß im anglo-amerikanischen Schrifttum unter "distribution costs" abweichend vom deutschen Sprachgebrauch die unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten abgegrenzten Kosten für Absatzleistungen in Produktions- oder Handelsunternehmungen verstanden werden⁶⁾, während Kjaer-Hansen

1) M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 203.

2) Vgl. E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft, a.a.O., S. 13.

3) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 30.

4) Vgl. W. Koch, Grundlagen und Technik des Vertriebes, Bd. 2, 2. Aufl., Berlin 1958, S. 494.

5) F. Prieß, a.a.O., S. 535.

6) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 5 f.

unter Distributionskosten sowohl in betriebs- wie in volkswirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kosten der "Vorbereitung und Durchführung des eigentlichen Umsatzes" versteht, die erst zusammen mit den Kosten zur Umsatzbeeinflussung die gesamten Kosten des Güterabsatzes ergeben¹⁾.

b) Betriebswirtschaftliche Vertriebskostenbegriffe

aa) Die Vertriebskosten als Kosten der Absatzfunktion
der Unternehmung

Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ist primär die Bildung eines Begriffes geboten, der die gesamten mit der Absatztätigkeit der Unternehmung verbundenen Kosten umfaßt und eine begriffliche Abgrenzung gegenüber anderen Unternehmungsbereichen wie der Fertigung oder, vor allem im Handel, der Beschaffung ermöglicht. Für die Produktionsunternehmung liegt eine solche Begriffsbildung in der Vertriebskostendefinition des RKW vor, die sich weitgehend durchgesetzt hat²⁾: "Alle Kosten, welche in irgendeiner Weise dadurch verursacht werden, daß die aus der Fertigung kommenden Erzeugnisse im Markt abgesetzt werden müssen, sind Vertriebskosten, auch dann, wenn sie nicht unmittelbar durch den Vertrieb bedingt sind, sondern aus der anteiligen Inanspruchnahme anderer Stellen der Unternehmung herrühren."³⁾ Als Grenze gegenüber der Fertigung gilt dabei in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen für die Bilanzierung der Übergang der hergestellten Güter auf das Fertigwarenlager⁴⁾.

Der zunächst für industrielle Unternehmungen festgelegte Vertriebskostenbegriff gilt sinngemäß auch für die in Dienstleistungsunternehmungen mit der "marktlichen Verwertung" der bereitgestellten Leistungen verbundenen Kosten⁵⁾. In reinen Handelsunternehmungen

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 204.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 5 und die dort angegebenen Belege.

3) E. Küspert, Industrielle Vertriebskosten, a.a.O., S. 3.

4) Vgl. M. R. Lehmann, Industriekalkulation, 5. Aufl., Essen 1964, S. 26 f.

5) Vgl. M. Geist, Selektive Absatzpolitik, a.a.O., S. 78; E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 10. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1965, S. 2, (im folgenden zitiert als E. Gutenberg, Die Produktion).

ist dabei statt der Abgrenzung zwischen Vertrieb und Fertigung eine solche gegenüber dem Beschaffungsbereich notwendig. Die Grenze wird begrifflich generell beim Eingang der Waren auf das Lager gezogen¹⁾, wenn auch eine solche Abgrenzung praktisch nicht unproblematisch ist, da sehr häufig die Waren gar nicht über das Lager laufen. Nicht selten nehmen Handelsunternehmungen auch gewisse Manipulationen oder Veredlungen wie Sortieren, Rösten, Reinigen, Zerkleinern, Verpacken, an den Waren vor, so daß dann neben Beschaffungs- und Vertriebskosten noch die Kosten für Veredlungsleistungen unterschieden werden können²⁾.

Die weitgehende Übereinstimmung der Autoren bezüglich des Umfanges eines betriebswirtschaftlichen Vertriebskostenbegriffes im Sinne der mit der Absatzfunktion verbundenen Kosten wird allerdings durch die unterschiedliche Nomenklatur etwas verdeckt. So spricht Seyffert auch beim Absatz des Industriebetriebes von "Handel" und entsprechend von "Handelskosten"³⁾. Gutenberg gebraucht die Ausdrücke Vertriebs- und Absatzkosten im abgegrenzten Sinn synonym⁴⁾, was angesichts der uneinheitlichen Nomenklatur zweckmäßig erscheint, während in der neueren Literatur etwa Senger⁵⁾ den Begriff der Absatzkosten und Weinhold-Stünzi⁶⁾ den Begriff der Vertriebskosten in abweichendem Sinn gebrauchen.

bb) Kosten von Absatz- und Beschaffungsfunktion als Kosten
der absatzwirtschaftlichen Aufgabe der Unternehmung

Auf der Grundlage der Absatzwirtschaftslehre läßt sich ein Absatzkostenbegriff ableiten, der sowohl die mit der Beschaffungs- wie mit der Absatzfunktion der einzelnen Unternehmung verbundenen Kosten umfaßt. So sieht Schäfer die Aufgabe der Absatzwirtschaft in der stufenweisen Umgruppierung der Mittel zur Bedarfsdeckung aus der

1) Vgl. M. R. Lehmann, a.a.O., S. 27.

2) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 28.

3) Vgl. R. Seyffert, Wirtschaftslehre des Handels, 4. Aufl., Köln/Opladen 1961, passim, bes. S. 3.

4) Vgl. E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, Der Absatz, 7. Aufl., Berlin/Göttingen/Heidelberg 1964, S. 37 (im folgenden zitiert als E. Gutenberg, Der Absatz).

5) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., passim, bes. S. 29.

6) Vgl. H. Weinhold-Stünzi, Grundlagen wirtschaftlicher Absatzführung, Bern 1964, S. 30.

Naturordnung in die Bedarfsordnung der Konsumenten¹⁾. An dieser "absatzwirtschaftlichen" Aufgabe beteiligen sich nicht nur die Verkaufs- sondern auch die Einkaufsorganisationen der Unternehmungen, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie etwa daneben noch Produktionsaufgaben erfüllen oder als reine Handelsunternehmungen auftreten. Der auf dieser Grundlage abgeleitete Begriff der "Absatzkosten" als die mit der Erfüllung der "absatzwirtschaftlichen Aufgabe" in der einzelnen Unternehmung verbundenen Kosten umfaßt dann die Beschaffungs- und die Vertriebskosten²⁾.

cc) Die begriffliche Unterscheidung von aktiven und passiven Vertriebskosten

Die Vertriebskosten lassen sich je nach dem unmittelbar verfolgten Zweck, für den sie aufgewendet werden, begrifflich in zwei Gruppen teilen. Die aktiven Vertriebskosten dienen der Beeinflussung möglicher Kunden in einem für den Absatz günstigen Sinn, während die passiven Vertriebskosten für die Abwicklung des aus der Nachfrage folgenden Umsatzes aufgewendet werden³⁾. Aktive Vertriebskosten ergeben sich aus den verschiedenen Formen der Werbeleistungen, daneben aber auch aus der persönlichen Verkäufertätigkeit, aus Kundendienstleistungen und Entgegenkommen in der Finanzierung, soweit sie das Maß des in der Branche Üblichen übersteigen, oder aus sonstigen Leistungen mit dem Zweck, den Absatz in günstigem Sinn zu beeinflussen, wobei die Anwendbarkeit der Mittel zur Absatzbeeinflussung sehr abhängig ist von der Wettbewerbsintensität, der Marktform und der jeweiligen Marktverfassung. Passive Vertriebskosten sind mit der Auftragsbearbeitung, dem Zusammenstellen, Verpacken und Spedieren der Lieferungen, dem Fakturieren und Buchen und ähnlichen Tätigkeiten verbunden. In

1) Vgl. E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft, S. 12 ff.

2) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 29.

3) Vgl. E. Schneider, Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. 2, Wirtschaftspläne und wirtschaftliches Gleichgewicht in der Verkehrswirtschaft, 10. Aufl., Tübingen 1965, S. 108 f. und S. 137 f.

der anglo-amerikanischen Literatur werden die aktiven Vertriebskosten häufig als "selling costs" bezeichnet¹⁾.

Die Unterscheidung der Vertriebskosten in "order getting costs" und "order filling costs" in der amerikanischen Literatur²⁾ entspricht nur näherungsweise der begrifflichen Trennung aktiver und passiver Vertriebskosten, ebenso wie die daran anschließende Unterscheidung der "akquisitorischen" Vertriebskosten von denen der Verkaufsabwicklung sowie der Vertriebsverwaltung und -leitung in deutschen Veröffentlichungen³⁾. Die "akquisitorischen Funktionen" umfassen die gesamten mit dem Verkaufsabschluß verbundenen Tätigkeiten, also etwa die Unterbreitung des Angebotes und das Entgegennehmen oder Notieren der Order, auch wenn damit keine aktive Einflußnahme auf den Kunden verbunden ist⁴⁾. Begrifflich liegen dann jedoch passive Vertriebskosten vor. Umgekehrt kann etwa von prompter und umsichtiger Warenauslieferung oder von sonstigem Service im Rahmen der Umsatzabwicklung ein positiver akquisitorischer Effekt ausgehen. Die damit eventuell verbundenen Mehrkosten sind begrifflich aktive Vertriebskosten, wenn sie auch wegen der praktischen Erfassungsschwierigkeiten als "order filling costs" eingestuft werden⁵⁾. Die Unterscheidung von "order getting" und "order filling costs" ist also eine mehr unter praktisch-vertriebskosten-rechnerischen Gesichtspunkten vorgenommene Unterteilung, sie bringt aber immerhin die wesentlichen Gesichtspunkte zum Ausdruck.

Problematisch erscheint dagegen die Begrenzung des Begriffes der aktiven Vertriebskosten auf die Kosten der Nachfragebeeinflussung, die zugleich Vertriebskosten im Sinne der bereichsmäßig-kostenrechnerischen Abgrenzung darstellen. Zur Absatzbeeinflussung können neben Leistungen des Vertriebsbereiches wie persönlicher Verkäufertätigkeit, Service oder Werbung auch Preissenkungen unter oder Qualitätssteigerungen über das jeweils vom Markt geforderte Niveau eingesetzt

1) Vgl. z.B. J. Dean, *Managerial Economics*, Englewood Cliffs (N.Y.) 1951, S. 351 f.

2) Vgl. National Assoziation of Accountants, *Cost Control for Marketing Operations*, Combined Research Series Nr. 25, 26, and 27, New York 1954, S. 20.

3) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 37; M. Geist, a.a.O., S. 90 f.

4) Vgl. K.P. Fischer, a.a.O., S. 55 f.

5) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 38.

werden. Die mit dem Einsatz dieser absatzpolitischen Instrumente verbundenen "finanziellen Opfer sind Kosten Das gilt auch für den Mindererlös, der je Erzeugnis oder Erzeugniseinheit in Kauf genommen werden muß, wenn der Verkaufspreis gesenkt wird, um den Absatz zu beleben."¹⁾ Unter den Gesichtspunkten kostenrechnerischer Abgrenzungen erscheinen jedoch die Kosten für Qualitätsverbesserungen als Produktionskosten, während die Mindererlöse aufgrund von geplanten Preissenkungen kostenrechnerisch überhaupt nicht berücksichtigt werden. Es ist also zu beachten, daß unter aktiven Vertriebskosten bzw. den Kosten der akquisitorischen Vertriebsfunktionen bisher in der Vertriebskostenrechnung nur der Teil der Kosten des Aktionsparameter-einsatzes erfaßt wird, der zugleich Vertriebskosten im Sinne einer bereichsmäßig-kostenrechnerischen Begriffsabgrenzung darstellt. Soll jedoch durch die Vertriebskostenrechnung auch ein Überblick über die Höhe des gesamten Aufwandes für Konkurrenzleistungen gegeben werden, so werden bei der Vertriebskostenerfassung von bisherigen Gesichtspunkten abweichende Abgrenzungskriterien zugrunde zu legen sein, die der weiteren Begriffsbestimmung der aktiven Vertriebskosten als den Kosten des gesamten Aktionsparameter-einsatzes entsprechen²⁾.

2. Die Kosten der Handelsunternehmung und des Vertriebsbereiches der Produktionsunternehmung als Gegenstand der Vertriebskostenrechnung

Gegenstand der Vertriebskostenrechnung sind zunächst die unter den gewählten Vertriebskostenbegriff fallenden Kosten der Unternehmung. In der Produktions-, speziell der industriellen Unternehmung, sind es die nach dem Eingang der Erzeugnisse auf das Fertiglager anfallenden, mit der Absatzfunktion verbundenen Kosten; eine entsprechende Abgrenzung ist in Dienstleistungsunternehmungen vorzunehmen. In Handelsunternehmungen sind jedoch regelmäßig die gesamten Kosten Gegenstand der Vertriebskostenrechnung. Hier ist die Beschaffungsfunktion in aller Regel so eng mit der Absatzfunktion verbunden und

1) E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 53.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 214.

häufig auch räumlich und personell in den Absatzbereich integriert¹⁾, daß es zweckmäßig erscheint, im Unterschied zu sonstigen Unternehmungen die Kosten von Beschaffung und Vertrieb in einem einheitlichen Rechnungssystem zu erfassen²⁾.

Es ist jedoch umständlich und wenig klärend, diesen Sachverhalt auch in der Nomenklatur zum Ausdruck zu bringen und etwa mit Senger ständig von "Vertriebs- bzw. Absatzkosten" zu sprechen, wobei der Begriff der Absatzkosten im Sinne Schäfers auch die Beschaffungskosten umfassen müßte³⁾. Dagegen ist bezüglich des Umfanges der im Handel in der Vertriebskostenrechnung zu erfassenden Kosten die Sachfrage zu klären, ob auch die Kosten der Handelswaren erfaßt werden sollen. Während etwa Buddeberg die Warenkosten von der Verrechnung ausschließt⁴⁾, legt Kosiol die gesamten Kosten einer Handelsunternehmung der Vertriebskostenrechnung zugrunde⁵⁾. Eine Erfassung auch der Warenkosten ist jedoch die Voraussetzung der vollständigen Kostenerfassung und verschiedener weiterer Stufen der Vertriebskostenanalyse und -auswertung, so daß sie regelmäßig zu erfolgen hat.

Eine besondere Behandlung der Vertriebskostenrechnung nach Branchen, wie etwa der "industriellen" Vertriebskostenrechnung in einigen neueren deutschen Veröffentlichungen⁶⁾, ist trotz des unterschiedlich abgegrenzten Kostenumfanges nur für spezielle Zwecke gerechtfertigt. Es bestehen keine prinzipiellen Unterschiede bezüglich der Probleme der Erfassung,

1) Vgl. E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft, a.a.O., S. 100.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 7.

3) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., passim, z.B. S. 29, S. 58, S. 61.

4) Vgl. H. Buddeberg, Die Kosten als Leistungsmaßstab des Handels, in: ZfB, Jg. 20 (1950), S. 300; derselbe, Betriebslehre des Binnenhandels, Die Wirtschaftswissenschaften, herausgegeben von E. Gutenberg, Reihe A, 8. Lieferung, Wiesbaden 1959, S. 135.

5) E. Kosiol, Warenkalkulation in Handel und Industrie, 2. Aufl., Stuttgart 1953, S. 14, (im folgenden zitiert als E. Kosiol, Warenkalkulation).

6) Z.B. K. P. Fischer, Industrielle Vertriebskostenrechnung, a.a.O.; B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung im industriellen Vertrieb, a.a.O.

Zurechnung und Analyse der Vertriebskosten zwischen Einzelhandels-, Großhandels- und industriellen Unternehmungen; ebenso wenig ergeben sich prinzipiell unterschiedliche Probleme der Vertriebskostenrechnung daraus, daß die Unternehmung Konsumgüter oder Produktionsmittel beziehungsweise ein enges oder weites Sortiment absetzt¹⁾. Stets sind mit dem Absatz gewisse Tätigkeiten wie Auftrags einholung, Lieferung und Zahlungsabwicklung verbunden, deren Kosten bezüglich der Verrechnungsmethoden keine branchentypischen Besonderheiten begründen.

Daß die Vertriebskostenrechnung in industriellen Unternehmungen gegenüber Handelsunternehmungen keine prinzipiellen Besonderheiten zeigt, wird von Longman und Schiff anhand entsprechender Beispiele in allen Einzelheiten belegt²⁾. Heckert und Miner erheben ebenfalls generell die mit der Absatztätigkeit verbundenen Kosten unabhängig von der ausführenden Institution zum Gegenstand der Vertriebskostenrechnung³⁾. In der deutschen Literatur weist vor allem Kosiol darauf hin, daß "die industriellen Unternehmungen ... im Hinblick auf die Handelsfunktion ... vor gleichen Kalkulationsaufgaben (stehen), wie sie in Betrieben des Warenhandels anzutreffen sind."⁴⁾ Den sachlichen Gründen, die eine generelle Behandlung der Vertriebskostenrechnung unabhängig von Brancheneinteilungen nahelegen, kann sich auch Fischer bei der Darstellung der Absatzsegmentanalyse als "industrieller" Vertriebskostenrechnung nicht entziehen und weist dementsprechend darauf hin, "daß die Prinzipien der Vertriebskostenrechnung grundsätzlich auch bei der Verrechnung der Kosten des Großhandels sinngemäße Anwendung finden können"⁵⁾, während Gründe für die Beschränkung des Untersuchungsgegenstandes auf die Verrechnung industrieller Vertriebskosten von ihm nicht angegeben werden. Freilich können spezielle Ziele durchaus eine branchenspezifische Darstellung der Prinzipien der Vertriebskostenrechnung rechtfertigen.

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 270.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 270 ff., besonders S. 303.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 5 ff., bes. S. 8.

4) E. Kosiol, Warenkalkulation, a.a.O., S. 129.

5) K. P. Fischer, a.a.O., S. 4.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Die Prinzipien der Vertriebskostenrechnung sind für alle Unternehmungen in gleicher Weise anwendbar. Der Umfang der zu erfassenden Kosten ist generell durch den Vertriebskostenbegriff umgrenzt; in Handelsunternehmungen werden dagegen aus praktischen Erwägungen die gesamten Kosten im Rahmen der Vertriebskostenrechnung erfaßt.

B. Rechnerische Abgrenzung der Vertriebskosten

1. Allgemeine Probleme der rechnerischen Kostenabgrenzung
bei besonderer Berücksichtigung der Vertriebskosten

a) Zeitliche Vertriebskostenabgrenzung

Die Vertriebskosten sind ein Teil der Gesamtkosten der Unternehmung; deshalb ergeben sich bei der rechnerischen Vertriebskostenerfassung Probleme der Abgrenzung von Kosten und Aufwand und der Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten, die in ähnlicher Weise allgemein bei der Kostenabgrenzung auftreten. Besondere Schwierigkeiten kann dabei vor allem die zeitliche Vertriebskostenabgrenzung aufwerfen.

Verhältnismäßig unproblematisch und ebenso durchzuführen wie in der Produktionskostenrechnung ist die zeitliche Verteilung von stoßweise auftretendem Aufwand im Rahmen der Umsatzabwicklung. So sind Versicherungsprämien, Umsatzsteuervorauszahlungen, Urlaubslöhne, Beiträge, Lizenz- oder Warenzeichengebühren oder ähnliche Posten entsprechend den auf die Abrechnungsperiode entfallenden Beträgen in die Kostenrechnung zu übernehmen. Dabei lassen sich in der Regel eindeutige und hinreichend genaue Verteilungsgrundlagen finden.

Auch bei den aktiven Vertriebskosten wäre häufig eine periodenmäßige Aufteilung des Aufwandes geboten. Die aktiven Vertriebsmaßnahmen wirken sich regelmäßig nicht nur in der Periode ihres Einsatzes, sondern auch langfristig und kumulativ aus¹⁾. Das gilt nicht nur bei der stufenweisen Motivierung möglicher Kunden durch die Werbung. Auch persönliche Kundenbesuche oder sonstige Leistungen können neben sofortigen Verkäufen zum Aufbau von Goodwill führen und sich so auch auf den Umsatz in späteren Perioden auswirken. Der mit solchen Maßnahmen verbundene Aufwand einer Periode wird dann ebenfalls zum Teil erst in späteren Perioden zu Kosten²⁾. Deshalb weist Zeidler darauf hin, daß der aktive Vertriebsaufwand als "Gestehungskosten... für ein Stück Anlagevermögen des Vertriebs" anzusehen und in der Vertriebs-

1) Vgl. J. Dean, a.a.O., S. 355.

2) Vgl. O. R. Schnutenhaus, Zur Theorie der industriellen Absatzkosten, in: Betriebswirtschaftliche Rundschau, 5. Jg. (1928), S. 11.

kostenrechnung durch entsprechende Abschreibungsbeträge zu berücksichtigen wäre¹⁾. Die sehr beschränkten Möglichkeiten einer Aktivierung von Werbeaufwand in der Bilanz²⁾ würden dabei einer andersartigen Behandlung in einer statistisch durchgeführten Vertriebskostenrechnung nicht entgegenstehen. So weist auch Hellauer darauf hin, daß diese "Handelsinvestitionen zur Eroberung von Kundschaft . . . vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus auch aktiviert und in mehreren Jahresraten abgeschrieben werden (könnten)."³⁾

In der Regel wird jedoch in der Vertriebskostenrechnung eine zeitliche Abgrenzung von aktivem Vertriebsaufwand nicht vorgenommen, sondern der Aufwand der Periode wird auch als Kostenanteil der Periode verrechnet. Ein solches Vorgehen liegt vor allem nahe, weil eine Berechnung oder eine Schätzung der zeitlichen Wirkung des aktiven Vertriebsaufwandes nur schwer möglich ist. Daneben kann bei im Zeitablauf einigermaßen gleichmäßigem Einsatz aktiver Vertriebskosten und hinreichend stabilen Absatzbedingungen davon ausgegangen werden, daß die zu kalkulierenden Abschreibungsbeträge in ihrer Höhe etwa dem laufenden Aufwand für aktive Vertriebsmaßnahmen pro Periode entsprechen. In diesem Falle ergibt sich auch bei zeitlicher Verteilung des aktiven Vertriebsaufwandes kein Unterschied in der Höhe, sondern allenfalls in der Struktur der Kostenbelastung pro Periode.

Aber auch bei sehr unregelmäßigem Einsatz von Maßnahmen zur Absatzbeeinflussung führt eine zeitliche Verteilung des Aufwandes nicht immer zu einer Erhöhung der Aussagefähigkeit der Vertriebskostenrechnung. Entfällt etwa durch besondere Werbekampagnen, Messen oder Ausstellungen auf einzelne Perioden ein ungewöhnlich hoher Aufwand, so empfiehlt Fischer eine Verteilung entsprechend der geschätzten Wirkungsdauer, um so "die größten Ungenauigkeiten" zu vermeiden.⁴⁾ Während dadurch etwa die Berechnung der Periodenerfolge genauer wird, kann

1) Vgl. F. Zeidler, Vertriebskosten, in: Vertriebshandbuch für industrielle Betriebe, VDI-Taschenbuch, bearbeitet von J.A.Bader und F. Zeidler, Berlin 1931, S. 237.

2) Vgl. z.B. G. Haas, Aktivierung von Werbeaufwendungen?, in: Neue Betriebswirtschaft, 12. Jg. (1959), S. 132.

3) J. Hellauer, Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin/Wien 1931, S. 39.

4) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 21.

jedoch die Aussagefähigkeit der Rechnung auch beeinträchtigt werden. Ein bestimmter Werbeaufwand zeigt unterschiedliche Wirkung, wenn er geballt statt über mehrere Perioden verteilt eingesetzt wird. Ein zu geringer Aufwand kann völlig wirkungslos bleiben. Wird ein geballter Einsatz des Werbeaufwandes in der Vertriebskostenrechnung zeitlich verteilt, so sind zwar die Perioden der Auswirkung in den Grenzen der Schätzgenauigkeit richtig belastet, jedoch wird die besondere Art des intermittierenden, geballten Einsatzes der Mittel verschleiert, die möglicherweise die Voraussetzung der Wirkung war. Die zeitliche Verteilung des aktiven Vertriebsaufwandes führt also nicht in allen Fällen zu einer Steigerung der Aussagefähigkeit der Vertriebskostenrechnung.

b) Sonstige allgemeine Probleme der rechnerischen
Vertriebskostenabgrenzung

Neben der zeitlichen Kostenabgrenzung bestehen für die Vertriebskosten als einen Teil der Gesamtkosten sonstige Probleme der Kostenabgrenzung. So sind auch im Vertrieb Zinsen, Wagnisverluste oder bilanzielle Abschreibungen nicht in ihrer tatsächlichen Höhe sondern als kalkulatorische Kosten zu berücksichtigen. Eventuell sich ergebende Über- oder Unterdeckungen auf den betreffenden Aufwandskosten werden direkt in die Gewinn- und Verlustrechnung übernommen, ohne daß sie das Betriebsergebnis berühren. Während dabei ein Teil der kalkulatorischen Kosten als "Anderskosten" nur in anderem Umfang als in der Finanzbuchhaltung in die Vertriebskostenrechnung eingeht, steht den Zusatzkosten, wie kalkulatorischer Unternehmerlohn oder Eigenkapitalzins, kein Aufwand in der Buchhaltung gegenüber¹⁾.

Wie allgemein ist auch leistungsneutraler Aufwand von den Vertriebskosten zu trennen. So sind etwa Spenden, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Absatzleistung stehen, nicht als Vertriebskosten zu verrechnen. Aber auch Aufwand, der in unmittelbarem Zusammenhang mit den Absatzaufgaben steht, wird dann nicht in die Vertriebskostenrechnung aufgenommen, wenn er außergewöhnlichen Charakter besitzt, wie meist der Aufwand für Gründung oder Umwandlung von Ver-

1) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung (einschl. Betriebsabrechnung und Kalkulation), in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 2, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp. 3430.

triebsgesellschaften. Da sich bei diesen Abgrenzungsfällen für die Vertriebskostenrechnung keine Besonderheiten gegenüber der Produktionskostenrechnung ergeben, kann eine nähere Erörterung unterbleiben.

2. Spezifische Probleme der rechnerischen Vertriebskostenabgrenzung

a) Abgrenzung der Vertriebskosten von den Kosten anderer Unternehmungsbereiche

aa) Das Auswirkungsprinzip als Grundlage bereichsmäßiger Kostenabgrenzung

Neben allgemeinen Abgrenzungsproblemen, die die Vertriebskosten als einen Teil der Gesamtkosten betreffen, bestehen spezifische rechnerische Abgrenzungsprobleme, die ausschließlich die Vertriebskosten betreffen. Sie beziehen sich auf die Vertriebskostenabgrenzung von den Kosten anderer Unternehmungsbereiche und von Erlösschmälerungen. Die Abgrenzung zwischen Vertriebskosten und Erlösschmälerungen betrifft sämtliche Unternehmungen, während die Abgrenzung gegenüber den Kosten anderer Unternehmungsbereiche im Handel entfällt, nachdem die gesamten Kosten der Handelsunternehmung als Gegenstand der Vertriebskostenrechnung anzusehen sind.

Bei der rechnerischen Abgrenzung der Vertriebskosten von den Kosten anderer Unternehmungsbereiche ist die Grundsatzfrage zu klären, ob die Kosten dem Bereich zuzurechnen sind, der sie 'verursacht' hat oder in dem sie zur Auswirkung kommen¹⁾. Bei einer Zurechnung der Vertriebskosten nach dem Verursachungsprinzip wären alle Kosten, die in anderen Unternehmungsbereichen auf Veranlassung des Vertriebs entstehen, auch als Vertriebskosten zu erfassen. So können im Produktionsbereich erhöhte Kosten durch den Absatzbereich etwa dadurch verursacht werden, daß als Kundendienstleistung oder zur Steigerung des akquisitorischen Potentials des Sortiments Kleinserien gefertigt werden, die aus dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Fertigung nicht

1) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 21. Das "Auswirkungsprinzip" in der bereichsmäßigen Kostenzurechnung ist unabhängig von dem die Beziehung zwischen Kosten und Leistung bestimmenden Kosteneinwirkungsprinzip (vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 28 f.).

zu vertreten wären¹⁾. Oft führt die Zersplitterung des Sortiments in Anpassung an differenzierte Kundenwünsche oder mit der Absicht, kleinere Marktchancen zu nützen, durch zu geringe Losgrößen zu Unwirtschaftlichkeiten in der Fertigung, aber möglicherweise auch in der Materialbeschaffung und Lagerung. "All this adds to production costs that are in reality hidden marketing costs."²⁾

Eine rechnerische Erfassung der Vertriebskosten auf der Grundlage des Verursachungsprinzips ist jedoch praktisch kaum zu verwirklichen. Im Einzelfall läßt sich oft nicht feststellen, welcher Unternehmungsbereich letztlich als kostenverursachend anzusehen ist. Aber selbst wenn sich der verursachende Bereich eindeutig erkennen läßt, ist oft schwer zu entscheiden, in welcher Höhe die aufzuteilenden Kosten diesem Bereich zu belasten wären. Darüber hinaus ergäben sich dann immer noch vielfältige Kostenumschichtungen zwischen den verschiedenen Unternehmungsbereichen, die die Durchsichtigkeit der Ergebnisse der Kostenrechnung kaum erhöhen würden. Die bereichsmäßige Kostenzurechnung nach dem Verursachungsprinzip scheidet also wegen der praktischen Undurchführbarkeit aus³⁾.

In der rechnerischen Abgrenzung der Kosten verschiedener Unternehmungsbereiche gilt in der Kostenrechnung der Grundsatz, "die Kosten den Bereichen zuzuteilen, in denen sie sich leistungs- und kostenmäßig niederschlagen, nicht aber den verursachenden Stellen."⁴⁾ Dieser Grundsatz bildet auch die Grundlage der rechnerischen Abgrenzung der Vertriebskosten von den Kosten anderer Unternehmungsbereiche, so daß etwa "in den Produktionskosten verborgene" Vertriebskosten als Produktionskosten und nicht als Vertriebskosten zu verrechnen sind. Erst in der Interpretation und Auswertung der Ergebnisse der Kostenrechnung ist die ursächliche Abhängigkeit der Kosten einzelner Unternehmungsbereiche von der Gestaltung der übrigen Bereiche zur Feststellung der Kostenverantwortlichkeit zu berücksichtigen.

1) Vgl. E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 37.

2) C. Rieser, The Short-Order Economy, in: Modern Marketing Thought, herausgegeben von J. H. Westing und G. Albaum, New York/London 1964, S. 313.

3) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 22.

4) Derselbe, a.a.O., S. 21 f.

bb) Rechnerische Abgrenzungsprobleme zwischen
Vertriebs- und Herstellkosten

Trotz der verhältnismäßig klaren Begriffsbestimmung, nach der die Vertriebskosten in der Produktionsunternehmung die gesamte Kostenbelastung nach Beendigung des Fertigungsprozesses, also in vielen Unternehmungen nach dem Übergang der Produkte auf das Fertiglager, umfassen¹⁾, können sich bei der rechnerischen Abgrenzung zwischen Vertriebs- und Fertigungskosten verschiedentlich Probleme ergeben. Sie beziehen sich vor allem auf die Zuordnung von Kosten der Verpackung und des Lagers, ferner von gewissen Serviceleistungen, wie etwa der Montage, bei denen die Abgrenzung im Einzelfall zweifelhaft sein kann.

Setzt man zunächst beim Begriff des Produktes an, so ist zu entscheiden, wie weit Verpackungskosten im Einzelfall als Vertriebskosten anzusehen sind. Grundsätzlich gehören alle Verpackungskosten zu den Vertriebskosten, unabhängig davon, ob es sich um werblich besonders ausgestattete Verkaufspackungen oder um Versandpackungen handelt²⁾. Allerdings ist eine solche Abgrenzung weder völlig eindeutig noch für die Kostenrechnung immer zweckmäßig. Die mangelnde Eindeutigkeit folgt daraus, daß der Begriff der Verpackung zu wenig genau abgrenzbar ist. Wenn etwa flüssiger Sauerstoff oder hochkomprimierte Gase vertrieben werden, ist ein entsprechender Behälter zur Erhaltung der technischen Eigenart der Produkte notwendig. Wenn Fischer auch in diesen Fällen die "Verpackungskosten" als Vertriebskosten einordnet³⁾, so ist das sachlich kaum gerechtfertigt. Es wird vielmehr von Fall zu Fall zu entscheiden sein, wieweit die Verpackung zur technischen Eigenart eines Produktes gehört und wieweit sie dem Verkauf dient⁴⁾. Daneben ist eine Verrechnung auch solcher Verpackungskosten als Herstellkosten, die eindeutig Vertriebskosten darstellen, dann zweckmäßig, wenn das Verpacken kontinuierlich mit dem Produktionsprozeß verbunden und

1) Vgl. M. R. Lehmann, a.a.O., S. 8, S. 22, u. S. 38.

2) Vgl. E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 37.

3) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 24.

4) Vgl. M. Lohmann, Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung, 1. Aufl., Berlin/Leipzig/Wien 1928, S. 92.

deshalb eine genaue Abtrennung dieser Kosten kaum möglich ist¹⁾.

Gegenüber dem Herstellungsbereich können weitere Abgrenzungsprobleme bezüglich der Lagerkosten entstehen. Hat ein Produkt den Zustand der Verkaufsreife erlangt, so stellen die danach entstehenden Kosten der Lagerung Vertriebskosten dar. Erreichen dagegen die Produkte erst auf dem Lager ihre Verkaufsreife, so sind die damit verbundenen Kosten dem Produktionsbereich zuzurechnen²⁾. Eine solche eindeutige Zurechnung ist jedoch nicht möglich, wenn das Lager die Ausreifung der Produkte ermöglicht und gleichzeitig in kontinuierlichem Übergang als Bereitschaftslager für den Absatz dient³⁾. Hier wird im Einzelfall unter Abwägung der besonderen Umstände eine Aufteilung der Lagerkosten in Vertriebs- und Herstellkosten zu erfolgen haben. Im übrigen ist durch das Prinzip der Kostenabgrenzung nach dem Auswirkungsprinzip die Zuordnung der Fertiglagerkosten zu den Vertriebskosten auch dann eindeutig begründet, wenn das Fertiglager gleichzeitig dazu dient, die Produktion kostengünstiger zu gestalten⁴⁾. In besonderen Fällen können auch Zwischenlagerkosten teilweise zu den Vertriebskosten zu rechnen sein. So werden in der Porzellanindustrie sogenannte Weißlager von nur einmal gebrannter Ware als Zwischenlager gehalten. Bei Eingang von Bestellungen eines besonderen Dekors ist dann nur die verhältnismäßig kurze Fabrikationsdauer für Bemalung und Glasieren erforderlich. Dadurch dient das Zwischenlager dem Absatz durch Verkürzung der Lieferzeit. Die Kosten für diese Zwischenlager werden in der Porzellanindustrie etwa zur Hälfte dem Vertriebsbereich belastet⁵⁾.

Außer bei Verpackungs- und Lagerkosten kann auch bei verschiedenen anderen Kosten zweifelhaft sein, ob sie dem Produktions- oder dem Vertriebsbereich zu belasten sind. Neben den Kosten der Sortimentsgestaltung oder des Entwurfs und des Ankaufs von Mustern ist vor allem

1) Vgl. E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 37 f.

2) Vgl. F. Zeidler, a.a.O., S. 224.

3) Vgl. P. Riebel, Die Elastizität des Betriebes, Köln 1954, S. 106 f.

4) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 22.

5) Vgl. E. Küspert, a.a.O., S. 54.

die Zuordnung der Montagekosten nicht immer eindeutig möglich. Gelegentlich werden die gesamten Kosten, die dadurch bedingt sind, daß die Produktion nicht in der eigenen Unternehmung, sondern am Standort des Kunden erfolgen muß, als Vertriebskosten im Sinne von Transport- oder Lieferkosten eingeordnet¹⁾. In der Regel sind aber nur solche Montagekosten als Vertriebskosten zu betrachten, die Aufwand für Kundendienst darstellen²⁾ und nicht zwangsläufig mit der Herstellung der Unternehmungsleistung verbunden sind.

In diesen und weiteren möglichen Grenzfällen wird unter Berücksichtigung vor allem des Rechnungszweckes sowie der praktikablen Rechnungsdurchführung eine Entscheidung über die Zurechnung der Kosten zum Vertriebs- oder Produktionsbereich zu treffen sein. Wesentlich ist dabei, daß eine einmal gewählte Zuordnung bestimmter Kosten beibehalten wird, um die Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse im Zeitablauf sicherzustellen. Daneben ist die Vertriebskostenabgrenzung handels- und steuerrechtlich relevant, da nach § 153 Abs. 2 des Aktiengesetzes von 1965 (entspricht § 133 Nr. 1 Abs. 3 Akt. Ges. 1937) Vertriebskosten im Gegensatz zu Herstellkosten nicht aktivierungspflichtig und -fähig sind³⁾.

cc) Abgrenzungsprobleme zwischen Vertriebs- und Verwaltungskosten

In der Produktionsunternehmung ergeben sich regelmäßig auch Probleme der Kostenabgrenzung zwischen Vertriebs- und Verwaltungsbereich. Generell sind dabei Kosten der Vertriebsverwaltung, wie der Vertriebsleitung, des Mahnwesens, der Warenzeichenverwaltung oder der Vertriebsstatistik, als Vertriebskosten abzugrenzen. Lediglich solche Verwaltungskosten, bei denen eine direkte Beziehung zu einzelnen Unternehmungsbereichen nicht besteht, wie die der Unternehmungsleitung, sind dem Bereich der "allgemeinen Verwaltung" zuzurechnen⁴⁾.

1) Vgl. F. Sommer, Vertriebskosten, in: Technik und Wirtschaft, 22. Jg. (1929), S. 90; W. M. Kirsch, W. Fleck (Bearbeiter), Vertriebskosten, Vertriebsformen und Vertriebslage in Handwerksbetrieben, RKW-Schrift Nr. 600, Stuttgart 1938, S. 16.

2) Vgl. H. G. Senger, a. a. O., S. 21.

3) Vgl. H. Adler, W. Düring, K. Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 1968, § 155 Tz. 67 f. u. 183 f.

4) Vgl. E. Schmalenbach, Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., herausgegeben von R. Bauer, Köln und Opladen 1956, S. 299 (im folgenden zitiert als E. Schmalenbach, Kostenrechnung).

Die praktisch-rechnerische Abgrenzung zwischen Vertriebs- und Verwaltungskosten ist jedoch häufig sehr schwierig. Vor allem in kleineren Unternehmen können Vertriebstätigkeiten wie Fakturierung oder Debitorenbuchhaltung personell und räumlich weitgehend in den Bereich der allgemeinen Verwaltung integriert sein, so daß eine zuverlässige Abgrenzung dieser Vertriebskosten verhindert wird.

Ähnliche praktische Schwierigkeiten bestehen bei einer Aufteilung der allgemeinen Verwaltungskosten auf Vertrieb und Herstellung. Wenn Lehmann feststellt, daß sich die allgemeinen Verwaltungskosten im Sinne des Denkens in Mittel-Zweckbeziehungen zwischen Kosten und Leistung "zwanglos als Mittel auffassen (lassen), um die Prozesse der Herstellung und des Vertriebes als solche zu ermöglichen" und folglich "kalkulatorisch nach geeigneten Maßstäben auf Herstellung und Vertrieb zu verteilen (sind)"¹⁾, so ist damit lediglich eine prinzipielle Aufteilung der allgemeinen Verwaltungskosten begründet. Die praktische Aufteilung solcher Gemeinkosten und damit die Abgrenzung zwischen Verwaltungskosten des Vertriebs- und des Herstellbereiches bleibt in gewissen Grenzen stets willkürlich. Dies ist bei der Interpretation der Rechenergebnisse zu beachten, wenn der Vertriebsbereich mit einer aus anteiliger Inanspruchnahme begründeten Umlage von allgemeinen Verwaltungskosten belastet wird.

b) Abgrenzungsprobleme bei der Erfassung der in den
Erlösschmälerungen enthaltenen Vertriebskosten

aa) Die Problematik der Ausklammerung der Erlösschmälerungen
aus der Vertriebskostenrechnung

Sowohl in Handels- als auch in Produktionsunternehmen besteht das Problem der Abgrenzung der Vertriebskosten von Erlösschmälerungen. In der Vertriebskostenrechnung werden in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre die Erlösschmälerungen regelmäßig nicht als Vertriebskosten erfaßt²⁾. So schließt sich auch Fischer³⁾ voll den LSP an,

1) M. R. Lehmann, a.a.O., S. 169.

2) Vgl. z.B. E. Gutenberg, Der Absatz, S. 38; K. Mellerowicz, Kosten- und Kostenrechnung, Bd. 2, 1. Teil, Verfahren, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl., Berlin 1966, S. 364 (im folgenden zitiert als K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1).

3) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 27.

in denen festgestellt wird: "Erlösschmälerungen und Erlösberichtigungen sind keine Kosten. Sie werden zu Lasten der Klasse der Erlöskonten gebucht."¹⁾ Damit werden vor allem Skonti, Rabatte verschiedener Art und sonstige Preisnachlässe aus der Vertriebskostenrechnung ausgeklammert. Trotz der stets wiederholten Hinweise, daß Erlösschmälerungen keine Kosten seien, weil sie "negativ als Ertragsminderungen zum Ausdruck kommen ... (und deshalb) auf die linke Seite des Erlöskontos gesetzt werden"²⁾, zeigt sich doch, daß "oft ... Beträge dazurechnet (werden), die bei sinngemäßer Auslegung der Kostenrechnungsgrundsätze den Kosten zuzurechnen wären."³⁾

Das folgt vor allem aus der uneinheitlichen Bestimmung des Umfanges des Erlösschmälerungsbegriffes. So kann eine engere und eine weitere Begriffsfassung unterschieden werden: "Im engeren oder ursprünglichen Sinne sind die Erlösschmälerungen ... Abzugsposten von den Erlösen als Roherträgen, und zwar solche Abzugsposten, die buchhalterisch zugleich Abzugsposten auf den Debitorenkonten hervorrufen."⁴⁾ Als Beispiele gelten Retouren, Preisnachlässe oder Rabatte. In weiterem Sinne umfassen sie auch Sonderkosten, "und zwar diejenigen Sonderkosten, die verkaufspreisproportionalen Charakter haben, oder die wenigstens im Zusammenhang mit dem Absatz, nicht mit der Herstellung der Erzeugnisse anfallen."⁵⁾ Verkaufspreisproportionale Sonderkosten sind meist die Verkaufsprovisionen sowie bisher die Umsatzsteuer; sonstige Sonderkosten des Vertriebes sind etwa Verkaufsfrachten, Kosten aus Gewährleistungen, Zölle oder Delkredereprovisionen. Durch die Einbeziehung gewisser Sonderkosten wird einerseits der Kostencharakter vieler Erlösschmälerungen eindeutig belegt, andererseits jedoch der Begriff der Erlösschmälerung noch weniger faßbar, denn die Sonderkosten sind ihrerseits "nur zum Teil Kostenarten, zum Teil aber ein sich sowohl aus Kostenarten- als auch aus Kostenstellen- sowie aus

1) H. Michaelis, C. A. Rhösa, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar, Stuttgart 1957, Leitsätze Nr. 4, S. 7.

2) K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, a, a.a.O., S. 364.

3) J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, 3. Aufl., Leipzig 1941, S. 336.

4) M. R. Lehmann, a.a.O., S. 96.

5) Derselbe, a.a.O., S. 96 (Hervorhebungen weggelassen).

Kostenträgergesichtspunkten ergebendes Gemisch¹⁾, das nach uneinheitlichen Gesichtspunkten abgegrenzt wird²⁾.

Aber selbst bei enger Fassung des Begriffs der Erlösschmälerungen ist nicht ausgeschlossen, daß Posten mit Vertriebskostencharakter unter den Begriff der Erlösschmälerungen fallen. Das Abgrenzungskriterium, wonach Erlösschmälerungen keine Kosten sind, weil sie "auf die linke Seite des Erlöskontos gesetzt werden", ist nämlich rein buchhaltungstechnischer Natur. Es ist deshalb nicht geeignet, den Kostencharakter bestimmter Abzüge vom Bruttoverkaufspreis festzustellen. Der Kostencharakter solcher Posten hängt nicht von der Art der Buchung in der Finanzbuchhaltung ab, eher ist die Art der Buchung nach dem Charakter der Erlösschmälerungen auszurichten. In Übereinstimmung damit rechnet etwa Kalveram Preisnachlässe und Gutschriften aus besonderem Entgegenkommen gegenüber den Kunden, die dem Aufbau von Goodwill dienen, zu den Vertriebskosten³⁾.

Soll eine vollständige Erfassung der Vertriebskosten erreicht werden, so ist es wohl nicht gerechtfertigt, die Erlösschmälerungen voll aus der Vertriebskostenrechnung auszuklammern. Nicht nur bei weiterer Begriffsfassung werden dann Kostenteile wie Umsatzsteuer oder verschiedene Wagniskosten den Erlösschmälerungen zugerechnet, "stellen also abrechnungstechnisch keine Absatz- oder Vertriebskosten dar"⁴⁾, sondern auch bei enger Begriffsfassung werden gewisse Abzüge vom Bruttoverkaufspreis, die Kostencharakter tragen, der Vertriebskostenrechnung entzogen.⁵⁾ Statt einer Abgrenzung zwischen Vertriebskosten und Erlösschmälerung ist es im Interesse vollständiger Vertriebskostenerfassung daher geboten, anhand geeigneter Kriterien die Erlösschmälerungen mit Vertriebskostencharakter von den Erlösschmälerungen ohne Vertriebskostencharakter abzugrenzen.

1) H. Norden, Der Betriebsabrechnungsbogen, 3. Aufl., Berlin/Stuttgart 1949, S. 109.

2) Vgl. derselbe, Zur Klärung der Sonderkosten, in: Der praktische Betriebswirt, 20. Jg. (1940), S. 381 f.

3) Vgl. W. Kalveram, Industrielles Rechnungswesen, Bd. II, Betriebsabrechnung, 2. Aufl., Wiesbaden, 1958, S. 46.

4) E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 38.

5) Vgl. H. Poller, Kostenrechnung bei konkurrierender Produktion, Diss. Freiburg 1957, S. 34 f.

bb) Die Abgrenzung der Erlösschmälerungen mit Vertriebskosten-
charakter von Erlösschmälerungen ohne Vertriebskostencharakter

Als Abgrenzungskriterium zur Aussonderung von Erlösschmälerungen, die Vertriebskostencharakter tragen, ist der Vertriebskostenbegriff zugrunde zu legen. Vertriebskosten sind die Kosten der Leistungen, die der Umsatzabwicklung oder der Umsatzbeeinflussung dienen.

Auch Abzüge vom Bruttoverkaufspreis können als finanzielle Opfer unter diesen Begriff fallen und damit aktive oder passive Vertriebskosten darstellen¹⁾. Als aktive Vertriebskosten können jedoch nur solche Abzüge vom Bruttoverkaufspreis angesehen werden, die zur Erlangung eines Wettbewerbsvorteiles dienen. Sind dagegen die Preisabschläge die Voraussetzung, um auf dem betreffenden Markt unter Berücksichtigung der Intensität des Einsatzes der übrigen Aktionsparameter überhaupt ein konkurrenzfähiges Angebot abgeben zu können, so liegen in der Begriffsbestimmung Kjaer-Hansens keine aktiven Vertriebskosten vor²⁾.

Häufig werden in der Kostenrechnung Kosten kalkulatorisch berücksichtigt. In der Finanzbuchhaltung werden die entsprechenden Posten gegebenenfalls als Aufwand erfaßt, während sie in die Kostenrechnung nicht mehr eingehen und damit abrechnungstechnisch keine Kosten darstellen. Bei der prinzipiellen Bestimmung des Vertriebskostencharakters von Erlösschmälerungen soll diese mehr buchhalterische Unterscheidung jedoch nicht gleichzeitig berücksichtigt werden. Sie führt eher zu Unklarheiten, weil dann Erlösschmälerungen, wie etwa gewissen Wagnissen, der Kostencharakter abzusprechen wäre, wenn sie als kalkulatorische Kosten in die Kostenrechnung eingehen, während sie umgekehrt Kostencharakter trügen, wenn sie kalkulatorisch nicht berücksichtigt wurden³⁾. Für die prinzipielle Bestimmung des Kostencharakters solcher Abzüge ist jedoch die direkte oder die kalkulatorische Berücksichtigung in der Kostenrechnung eine sekundäre Frage.

1) Vgl. E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 53.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 216.

3) Vgl. eine solche Abgrenzung bei H. G. Senger, a.a.O., S. 23 ff.

Gewisse Besonderheiten ergeben sich bei der Zuordnung der Kundenskonti. Kundenskonti sind Zahlungsabzüge als Gegenleistung für eine Zahlung vor Ablauf der üblichen oder der gewährten Zahlungsfrist. Sieht man von sonstigen etwa aus erhöhter Liquidität sich ergebenden Vorteilen ab, so führt die vorzeitige Zahlung vor allem zu Zinersparnissen und zum Wegfall des "Einbringlichkeitswagnisses"¹⁾. Häufig wird eine neutrale Verrechnung der Skonti vorgeschlagen, weil die Vermögensumschichtung durch Bezahlung von Außenständen nicht zu einer Verminderung der gesamten kalkulatorischen Zinsen führt oder weil der Skontoaufwand statt der Kosten der Finanzrechnung zugewiesen wird²⁾. Bei neutraler Verrechnung der Skonti erschiene jedoch das Betriebsergebnis bei Umsätzen mit Skontoabzug günstiger als bei Ausnutzung der Zahlungsfristen, da zwar kalkulatorische Kosten auf den Debitorenbestand verrechnet werden, dagegen Ertragsminderungen durch Skonti lediglich in der Finanzrechnung erschienen. Durch diese unterschiedliche Kostenbelastung der Umsätze je nach Zahlungsweise ergibt sich ein Mangel in der kostenmäßigen Beurteilung der Vertriebsgebarung. Er kann nicht dadurch beseitigt werden, daß etwa der Debitorenbestand nicht mit entsprechenden kalkulatorischen Kosten belastet wird, weil dann die Kosten eines Teiles des betriebsnotwendigen Kapitals in der Kostenrechnung unberücksichtigt blieben und damit die Kosten Erfassung unvollständig wäre.

Aus diesen Überlegungen folgt die Notwendigkeit, in Übereinstimmung mit der amerikanischen Praxis³⁾, auch Kundenskonti in die Vertriebskostenrechnung einzubeziehen⁴⁾. Je nach der Entscheidung der Kunden sind entweder die Skontoabzüge oder Kosten für Einbringungswagnisse und Zinsen den Aufträgen zu belasten. Nachdem allerdings bei Rechnungsstellung noch nicht bekannt ist, von welcher Zahlungsmöglichkeit der Kunde Gebrauch machen wird, werden die Skonti nachträglich in

1) H. Funke, Wosnitza, Skonto und Diskont in der Kostenrechnung, in: BFuP, 3. Jg. (1951), S. 426.

2) Vgl. F. Henzel, Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964, S. 138 f.; M. R. Lehmann, a.a.O., S. 60 ff.; K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 367.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 61; K. P. Fischer, a.a.O., S. 6.

4) Vgl. auch: K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 367 u. S. 370.

Form von Erlösschmälerungen erfaßt, während Einbringungswagnisse und kalkulatorische Zinsen auf den Forderungsbestand als Sondereinzelkosten verrechnet werden¹⁾. Damit werden die Skontoabzüge dem Vertriebsbereich belastet. Die Vertriebsleitung kann, freilich unter Berücksichtigung auch der Belange der Gesamtunternehmung, abwägen, ob es günstiger erscheint, kalkulatorische Zinsen und Wagnisse oder Erlösschmälerungen in Kauf zu nehmen, wobei einer Kostensenkung auf der einen eine Kostenerhöhung auf der anderen Seite gegenübersteht. "So betrachtet sind Skontoabzüge echte Kosten, die in voller Höhe in die Kostenrechnung eingehen und der Verantwortlichkeit entsprechend im Vertriebsbereich nach dem Verursachungsprinzip dem einzelnen Kundenauftrag bzw. der betreffenden Erzeugnisgruppe zugerechnet werden müssen."²⁾

Entsprechend den Abgrenzungskriterien des Begriffs der Vertriebskosten kann die Trennung von Erlösschmälerungen mit Vertriebskostencharakter von Erlösschmälerungen ohne Vertriebskostencharakter vorgenommen werden und zusätzlich eine gewisse Gruppierung danach erfolgen, ob Teile der Erlösschmälerung mehr den aktiven oder mehr den passiven Vertriebskosten zuzurechnen sind. Keinen Vertriebskostencharakter tragen, abgesehen von Abzügen, die andere Unternehmungsbereiche betreffen, wie etwa Abzüge aufgrund von Fabrikatemängeln, vor allem solche Abschläge vom Bruttoverkaufspreis, ohne die auf dem betreffenden Markt kein erfolgreiches Angebot abgegeben werden kann. Hierzu gehören vor allem branchentübliche Funktionsrabatte bei Lieferungen an den Handel. Fischer-Heß-Seebauer weisen darauf hin, daß in diesen Fällen meist eine Nettobuchung vorzuziehen sei, so daß solche Rabatte auch nicht als Erlösschmälerungen erscheinen³⁾. Ein solches Vorgehen verhindert jedoch aussagefähige Vergleiche der Umsätze verschiedener Absatzwege und ist deshalb abzulehnen. Auch Gutschriften für übliche Retouren wie Emballagen oder Fehllieferungen, ferner Stornoposten bei irrtümlicher Rechnungstellung sind eine buchhalterische Notwendigkeit und tragen keinen Kostencharakter.

1) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 336.

2) H. Funke, Wosnitza, a.a.O., S. 429.

3) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 336.

Dem Hinweis Sengers, daß solche Erlösberichtigungen "überhaupt keine Erlösschmälerungen darstellen"¹⁾, ist zwar zuzustimmen, er sagt aber in Anbetracht der unpräzisen Begriffsbildungen wenig aus.

Die meisten übrigen Erlösschmälerungen tragen Vertriebskostencharakter. Mehr zu den aktiven Vertriebskosten sind vor allem gleichbleibende Verbraucherrabatte, Rabattsparsysteme oder feste Musterrabatte zu zählen, "da sie der Werbung dienen."²⁾ Ebenso müssen jedoch auch Treue- und Umsatzrabatte sowie Einführungsrabatte den aktiven Vertriebskosten zugerechnet werden, da sie "zum Bezug großer Mengen anreizen oder dem Betrieb allmählich eine Stammkundschaft heranziehen (sollen)."³⁾ Unabhängig von ihrem Vertriebskostencharakter werden sie allerdings buchhalterisch vor allem dann als Erlösschmälerungen zu erfassen sein, wenn ihre Höhe im voraus nicht hinreichend genau abgeschätzt werden kann. Als aktive Vertriebskosten sind schließlich Preisnachlässe und Gutschriften außerhalb der Garantieverpflichtungen einzuordnen, die als besonderes Entgegenkommen dem Aufbau von Goodwill für künftige Geschäfte dienen sollen. Allerdings ist der Übergang von "Garantie" als Fertigungskosten zu "Kulanz" als Vertriebskosten im Einzelfall fließend⁴⁾.

Ein anderer Teil der Erlösschmälerungen fällt unter die passiven Vertriebskosten. So vor allem gewisse Sonderkosten des Vertriebs wie Ausgangsfrachten, besondere Verpackungskosten sowie Abgaben für Verkaufslizenzen, Verkaufszölle und die Umsatzsteuer, daneben Kosten von Vertriebswagnissen, wie vor allem Frachtrisiken oder Debitorenausfälle.

Eine Zwischenstellung nehmen jene Erlösschmälerungen mit Vertriebskostencharakter ein, deren Einsatz sowohl der Verkaufsabwicklung als auch der Absatzbeeinflussung dient. Das gilt etwa für Provisionszahlungen, wenn sie nicht nur als Entgelt für Leistungen der Kundenbeeinflussung sondern gleichzeitig der Warenauslieferung, der Fakturierung oder

1) H. G. Senger a.a.O., S. 26.

2) J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 336.

3) Ebenda; gleicher Auffassung auch F. Leitner, Industrielle Kostenrechnung, 8. Aufl., Frankfurt/M. 1930, S. 75.

4) Vgl. W. Kalveram, Kontenrahmen und Betriebsabrechnung, Teil 2, 2. Aufl., Berlin / Wien 1941, S. 45.

auch des Geldeinzuges anzusehen sind. Auch die Skonti sind in diese Zwischengruppe einzuordnen. Wenn auch vor allem in der älteren Literatur Skonti eindeutig als Äquivalent ersparter Zins- und Risikokosten des Debitorenbestandes und damit als passive Vertriebskosten angesehen werden¹⁾, so kann doch nicht verkannt werden, daß Skonti in zunehmendem Maß auch im Rahmen der akquisitorischen Angebotsgestaltung eingesetzt werden²⁾. Sie enthalten dann zusätzlich eine gewisse Rabattkomponente und damit teilweise den Charakter aktiver Vertriebskosten.

So kann festgestellt werden, daß ein großer Teil der Erlösschmälerungen Vertriebskostencharakter trägt. Sie aus rein finanzbuchhalterischen Gründen, nur weil sie negativ als Ertragsminderungen auf den Erlöskonten zum Ausdruck kommen, aus der Vertriebskostenrechnung auszunehmen, dürfte den Erfordernissen vollständiger Erfassung des mit den Vertriebsleistungen verbundenen Mitteleinsatzes nicht gerecht werden. Vielmehr wird man einer Anregung Schmalenbachs folgen können, der darauf hinweist, daß Erlösminderung zwar "strenggenommen" keine Kosten seien, daß sie aber durchaus auch so behandelt werden könnten, als ob sie Kosten wären, indem sie den Bruttoerlösen gegenübergestellt werden. "Für den Regelfall ... (ist) die Darstellung nach dem Bruttoprinzip aussagefähiger als die nach dem Nettoprinzip."³⁾

Nachdrücklich weist Bredt auf die Notwendigkeit einer geeigneten Erfassung der Erlösschmälerungen in der Vertriebskostenrechnung hin, "einmal aus kalkulatorischen und preispolitischen Gründen, dann aber auch, um die Leistung und Wirtschaftlichkeit des Verkaufs beurteilen und beeinflussen zu können."⁴⁾ Dem steht nicht entgegen, daß Bredt aus wenig durchschlagenden Gründen, wegen des mangelnden Aufwandcharakters in der Finanzbuchhaltung und der Absetzbarkeit in der Umsatzsteuer-

1) Vgl. F. Leitner, Industrielle Kostenrechnung, 4. Aufl., Frankfurt/M. 1913, S. 8 u. S. 218; J. F. Schär, Buchhaltung und Bilanz, 4. Aufl., Berlin 1921, S. 327; J. G. Auffermann, Die Prüfung der Kostenrechnung, Stuttgart 1947, S. 3.

2) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 24.

3) E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 338.

4) O. Bredt, Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Umsatzstatistik, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 288.

erklärung, glaubt, begrifflich den Erlösschmälerungen Kostencharakter nicht zuerkennen zu können¹⁾. Um sich nicht von vornherein um jede einwandfreie Beurteilungsmöglichkeit der Absatzleistungen zu bringen, ist in der Ermittlung der Verkaufserlöse von einer für alle Umsätze einheitlichen Preisbasis, in der Regel dem Listenpreis der Produkte, auszugehen²⁾. Die Erlösschmälerungen sind in einer ergänzenden Statistik getrennt zu erfassen. Dabei genügt es nicht, die Bruttoumsätze und Erlösschmälerungen nur nach Produktarten und Verkaufsgebieten zu untergliedern, sondern sie sind weiter zu differenzieren, etwa nach Kundenarten, Anwendung verschiedener Absatzmethoden in der Umsatzerzielung, nach unterschiedlichen Verkaufskonditionen, nach Absatzwegen oder ähnlichen erlösbeeinflussenden Kriterien, um sich, in Verbindung mit einer entsprechenden Kostenstatistik des Vertriebs, "ein richtiges Bild über den Erfolg oder Mißerfolg der eigenen Erzeugnisse im Markt sowie der eigenen Preis- und Verkaufspolitik zu verschaffen."³⁾ Allerdings fehlen auch bei Bredt genauere Hinweise, wie eine Kostenstatistik im Vertriebsbereich aufzubauen wäre.

1) Vgl. O. Bredt, Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Kostenstatistik, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 225.

2) Vgl. derselbe, Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Betriebsrechnung, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 169; derselbe, Die Krise der Betriebswirtschaftslehre, Düsseldorf 1956, S. 175.

3) Derselbe, Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Umsatzstatistik, a.a.O., S. 287.

II. KOSTEN- UND ABSATZTHEORETISCHE GRUNDLAGEN

DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG

A. Die Anwendung der Produktionskostentheorie auf die

Vertriebskosten

1. Allgemeines zur Kostentheorie als Grundlage der Vertriebskostenrechnung

a) Der Zweck der Kostentheorie als Grundlage der Vertriebskostenrechnung

Gemeinsamer Untersuchungsgegenstand von betriebswirtschaftlicher Kostentheorie und Kostenrechnung sind die komplexen, von zahlreichen Einflußgrößen abhängigen Kostenverhältnisse in der Unternehmung¹⁾. Die Aufgabe der Kostentheorie besteht zunächst in der Erklärung der empirischen Kostenphänomene in allgemeingültiger Form. Im Rahmen dieser "Erklärungsfunktion" sind die Faktoren festzustellen und zu systematisieren, von denen die Kostenhöhe der Gesamtunternehmung, einzelner Teilbereiche oder Kostenarten abhängt, sowie Aussagen darüber zu machen, auf welche Weise sich die Kostenfaktoren auswirken und in welchem Maß sie durch Entscheidungen der Unternehmens-träger beeinflußt werden können²⁾. Daneben hat die Kostentheorie die Aufgabe der Gestaltung der betrieblichen Wirklichkeit im Sinne einer "angewandten", "präskriptiven" oder "praktisch-normativen" Theorie³⁾. Im Rahmen dieser "Optimierungsfunktion" hat sie allgemeine Aussagen darüber zu machen, welche Entscheidungen über die Kombination der Kosteneinflußgrößen zu einer optimalen Erfüllung der jeweiligen Ziel-funktion der Unternehmung führen⁴⁾.

Während die Kostentheorie mit Hilfe von Modellen das Kostenphänomen auf allgemeine Gesetzmäßigkeiten hin untersucht, sind für die Kostenrechnung die individuellen, konkreten Kostenverhältnisse einer

1) Vgl. W. Kilger, Produktions- und Kostentheorie als Grundlage der Kostenrechnung, in: ZfHF, N.F., 10. Jg. (1958), S. 555 f.

2) Vgl. E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. I, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., Wiesbaden 1965, S. 121 ff. (im folgenden zitiert als E. Heinen, Kostentheorie).

3) Vgl. derselbe, Kostentheorie, a.a.O., S. 114.

4) Vgl. derselbe, Kostentheorie, a.a.O., S. 125. - 51 -

bestimmten Unternehmung Untersuchungsgegenstand. Die Aufgabe der Kostenrechnung besteht einmal in der konkret-rechnerischen Feststellung von Kostenhöhe, Kostenstrukturen und Kostenabhängigkeiten. Dabei entspricht die "Erklärungsfunktion" der Kostentheorie der "Ermittlungsfunktion" der Kostenrechnungsmodelle¹⁾. Zum anderen hat die Kostenrechnung eine konkrete "Lenkungsfunktion" zu erfüllen, die der generellen "Optimierungsfunktion" der Kostentheorie entspricht²⁾ und in der sie der Unternehmungsführung situationsbezogene Kosteninformationen als Grundlage praktischer Planung und Kontrolle des Betriebsgeschehens zu liefern hat³⁾.

Um ein möglichst hohes Maß an Aussagefähigkeit zu erreichen, muß die Kostenrechnung auf den Ergebnissen der Kostentheorie aufbauen. Durch die generelle Erklärung der Kostenphänomene in Abhängigkeit von den Kosteneinflußgrößen sind für die konkret-rechnerische Erfassung zielsichere Ansätze möglich. Das gilt nicht nur für die Erfassung der Auswirkungen relevanter Kosteneinflußgrößen, sondern auch für die Vermeidung einer Kostenzurechnung, die theoretisch nicht begründbar ist. Fehlt der Kostenrechnung die theoretische Grundlage, so besteht die Gefahr, daß sie mechanische Technik bleibt und mit unflexiblen, rezeptartigen Verfahren den vielseitigen Aufgaben nicht gerecht wird⁴⁾.

Auch in ihrer Gestaltungsfunktion kann die Kostentheorie gewisse Anregungen für die Kostenrechnung geben. Durch die Bestimmung optimaler Situationen unter der Annahme vollkommener Informationen wird gezeigt, welche Informationen vorliegen müßten, um bei praktischen Entscheidungen optimale Ergebnisse zu erreichen. Damit gibt die Kostentheorie wesentliche Hinweise, in welcher Richtung die kostenrechnerische Informationsgewinnung vorangetrieben werden muß⁵⁾.

1) Vgl. H. Meffert, Beziehungen zwischen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie und der Kostenrechnung, Diss. München 1964, S. 152f.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 217.

3) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 36.

4) Vgl. K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 4. Aufl., Berlin 1965, S. 3.

5) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, S. 126; H. Meffert, a.a.O., S. 163.

Allerdings sind die konkreten Informationslücken wegen der dynamischen Verhältnisse in der betrieblichen Wirklichkeit bei praktischen Entscheidungen regelmäßig so umfassend und teilweise unüberwindlich, daß die Kostenrechnung nicht einfach als Instrument zur konkreten Informationsgewinnung für im Sinne der Zielfunktion optimale Entscheidungen angesehen werden kann. Sie trägt lediglich dazu bei, den Grad der Unsicherheit bei gewissen Entscheidungen zu mindern und sich an die von der Theorie formulierten Optimumsituationen heranzutasten¹⁾.

Die gleiche Bedeutung, die die Kostentheorie generell für die Kostenrechnung hat, besitzt sie auch für die Vertriebskostenrechnung. Auch im Bereich der Vertriebskosten kann die Treffsicherheit und Aussagefähigkeit konkreter Kostenermittlung und -analyse durch generelle Aussagen über Struktur und Verhalten dieser Kosten in Abhängigkeit von den Kosteneinflußfaktoren erhöht werden. Um eine adäquate Gestaltung der Vertriebskostenrechnung zu erreichen, ist sie daher kostentheoretisch zu fundieren.

b) Die Behandlung der Vertriebskosten in der kostentheoretischen Literatur

Über die Anwendbarkeit allgemeiner kostentheoretischer Erkenntnisse auf die Vertriebskosten finden sich in der Literatur nur wenige explizite Hinweise. In aller Regel werden kostentheoretische Erörterungen zumindest in den Beispielen auf den Fertigungsbereich, vornehmlich der industriellen Unternehmung, bezogen²⁾. Das gilt sowohl für die älteren, mehr "synthetisch" ausgerichteten, wie für die jüngeren, mehr "analytisch" ausgerichteten kostentheoretischen Systeme und ist auch unabhängig davon, ob diese Ableitungen auf produktionstheoretischen Erkenntnissen aufbauen oder ohne produktionstheoretische Fundierung vorgenommen werden³⁾. So können der weit überwiegenden Gruppe von Autoren, die

1) Vgl. H. Meffert, a.a.O., S. 160 f.

2) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 283; A. Walther, Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd., Der Betrieb, 1. Aufl., Zürich 1947, S. 229 f. u. S. 255; H. H. Weber, Grundlagen einer quantitativen Theorie des Handels, Köln u. Opladen 1966, S. 72 f.

3) Zur Systematisierung kostentheoretischer Ansätze vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 153 ff., bes. S. 163.

die kostentheoretischen Erörterungen jedenfalls in den Beispielen auf den Produktionsbereich im engeren Sinn beziehen, nur einige Autoren gegenübergestellt werden, die unabhängig von der Form der Modellbildung explizit die kostentheoretische Analyse auch auf den Vertriebsbereich beziehen.

In eine synthetisch ausgerichtete und produktionstheoretisch fundierte kostentheoretische Modellbildung schließt v. Stackelberg die Vertriebskosten ein, indem er darauf hinweist, daß vom ökonomischen Standpunkt aus - im Gegensatz zur technischen Betrachtungsweise der Güterherstellung - die Absatzkosten als ein Teil der Produktionskosten anzusehen seien¹⁾. Unter den analytisch ausgerichteten kostentheoretischen Erörterungen ohne produktionstheoretische Fundierung findet sich eine explizite Berücksichtigung der Vertriebskosten bei Walther, der die allgemeine Anwendbarkeit seines kostentheoretischen Systems auch an den Verhältnissen einer Handelsunternehmung belegt²⁾. Eine spezifische Untersuchung der Vertriebskosten in Abhängigkeit einzelner wesentlicher Kosteneinflußgrößen, die ebenfalls analytisch ausgerichtet und produktionstheoretisch nicht fundiert ist, wurde von Senger vorgelegt³⁾. Allerdings ist ihr Zweck nicht primär kostentheoretischer Natur⁴⁾.

Neuerlich weist vor allem Heinen darauf hin, daß die Kostentheorie auch die Kosten des Beschaffungs- und des Absatzbereiches zum Untersuchungsgegenstand habe⁵⁾. Im Rahmen einer Weiterentwicklung der Kostentheorie formuliert Heinen die Produktionstheorie so umfassend, daß auch für die theoretische Vertriebskostenanalyse eine produktionstheoretische Basis in einem der spezifisch betriebswirtschaftlichen Fragestellung angepaßten Abstraktionsgrad gegeben ist⁶⁾. Bezüglich der Modellformen verbindet er vor allem mit Rücksicht auf die Gestaltungsfunktion der Kostentheorie im sukzessiven Entscheidungsprozeß

1) Vgl. H. v. Stackelberg, Grundlagen einer reinen Kostentheorie, in: ZfN, Bd. 3 (1932), S. 351 u. S. 565 f.

2) Vgl. A. Walther, a.a.O., S. 281 ff.

3) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 61 ff.

4) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 64, Anm. 16.

5) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., passim, bes. S. 118 ff.

6) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 279 ff u. S. 481 ff.

die ältere, mehr synthetische mit der jüngeren, mehr analytischen Betrachtungsweise¹⁾.

Wenn auch nur von wenigen Autoren die Anwendung kostentheoretischer Erkenntnisse auf die Vertriebskosten explizit dargestellt wurde, so darf daraus nicht geschlossen werden, daß von den übrigen Autoren die Anwendbarkeit kostentheoretischer Aussagen stets auf den Herstellbereich beschränkt werden sollte. Soweit der Gegenstand der Kostentheorie durch den Kostenbegriff festgelegt wird, beziehen sich die Aussagen der Kostentheorie stets in formaler Hinsicht auch auf die Vertriebskosten als einen Teil der Gesamtkosten. Daß die kostentheoretischen Aussagen regelmäßig anhand von Beispielen aus der industriellen Fertigung belegt werden, bedeutet noch nicht, daß diese Erkenntnisse nicht auch für die Erklärung der Kostenphänomene in anderen Unternehmensbereichen oder Wirtschaftszweigen geeignet wären²⁾. Soweit bisher die Kostentheorie explizit auf die Vertriebskosten bezogen wurde, scheinen ihre Ergebnisse in gewisser Modifizierung jedenfalls weitgehend anwendbar³⁾.

2. Kostentheoretisch relevante Besonderheiten der Kostenverhältnisse im Absatz

a) Ergebnisse des Versuchs einer produktionstheoretischen Analyse des Absatzbereiches

Wenn auch von der prinzipiellen Anwendbarkeit kostentheoretischer Erkenntnisse auf die Vertriebskosten ausgegangen werden kann, so ergeben sich im Absatz doch einige Besonderheiten des Kostenphänomens, die kostentheoretisch relevant und faßbar und gleichzeitig für die zweckmäßige Gestaltung der Vertriebskostenrechnung von Bedeutung sind. Sie bestehen zum Teil in produktionstheoretischen Eigenarten des Absatzbereiches, wobei die Produktionstheorie als integrierter Bestandteil der Kostentheorie aufzufassen ist, die Aussagen über die mengenmäßigen Zusammenhänge zwischen dem Mitteleinsatz und

1) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 518.

2) Vgl. derselbe, Kostentheorie, a.a.O., S. 283.

3) Vgl. A. Walther, a.a.O., S. 255.

dem "Produktionsergebnis" zu machen hat¹⁾. Der Begriff der Produktion und des Produktionsergebnisses ist dabei in einem weiteren Sinn zu verstehen, der auch die Leistungen im Beschaffungs- und im Absatzbereich umfaßt²⁾. Daneben ergeben sich jedoch auch Besonderheiten in der Auswirkung wichtiger Kosteneinflußgrößen im Vertrieb. Keine Besonderheiten bestehen dagegen bezüglich der analytischen Instrumente der Kostentheorie, da mit ihnen keine inhaltlichen Aussagen verbunden sind³⁾. Auch bei der kostentheoretischen Analyse der Vertriebskosten sind daher Gesamt-, Durchschnitts- und Grenzkostenbetrachtungen als methodische Instrumente heranzuziehen. Ebenso sind die begrifflichen Instrumente der Modellanalyse unverändert auf die Vertriebskosten anwendbar. So sind etwa Punkte von Vertriebskostenkurven durch die Kostenelastizität in bezug auf bestimmte Kosteneinflußgrößen zu charakterisieren und proportionaler, degressiver oder progressiver Verlauf der Kostenkurve, sowie fixe und sprunghaft oder kontinuierlich veränderliche Kostenteile zu unterscheiden⁴⁾.

Besondere Bedeutung für die Vertriebskostenrechnung hat der Versuch einer produktionstheoretischen Analyse des Absatzbereichs durch Heinen. Ausgangspunkt ist die Zerlegung des betrieblichen Gesamtprozesses in Teilkombinationen⁵⁾. Die Produktionsfunktion als Grundlage der Kostenfunktion hat den mengenmäßigen Verbrauch an Produktionsfaktoren in Abhängigkeit von ökonomischen Leistungsgrößen wie etwa den in einer Periode hergestellten Halb- oder Fertigerzeugnissen zu beschreiben. Es besteht jedoch in vielen Fällen nur ein mittelbarer Zusammenhang zwischen ökonomischer Leistung und technischem Faktorverbrauch⁶⁾. Deshalb ist der betriebliche Gesamtprozeß zunächst in

1) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 118 f.

2) Vgl. derselbe, Kostentheorie, a.a.O., S. 118.

3) Vgl. derselbe, Kostentheorie, a.a.O., S. 130.

4) Vgl. z.B. E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 41 ff.; E. Kosiol, Kostenrechnung, Die Wirtschaftswissenschaften, herausg. von E. Gutenberg, Reihe A, 59. u. 60. Lieferung, Wiesbaden 1964, S. 38 ff (im folgenden zitiert als E. Kosiol, Kostenrechnung).

5) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 220 ff.; W. Kilger, Produktions- und Kostentheorie, Die Wirtschaftswissenschaften, herausg. von E. Gutenberg, Reihe A, 4. Lieferung, Wiesbaden 1958, S. 58 ff.

6) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 315 f.

Teilprozesse zu zerlegen, für die sich der technische Faktorverbrauch eindeutig erfassen läßt, allerdings nicht in Abhängigkeit von der ökonomischen sondern der technisch-physikalischen Leistung der Teilkombination. Um den Faktorverbrauch für die ökonomische Leistung als Summe der Teilverbrauche erfassen zu können, müssen die Teilkombinationen so gewählt werden, daß eindeutige Beziehungen zwischen deren technischer Leistung und der ökonomischen Gesamtleistung bestehen. Teilkombinationen, die diese Bedingungen erfüllen, werden als Elementarkombinationen bezeichnet¹⁾.

Aus dem bei einmaliger Durchführung einer Elementarkombination erfaßbaren Faktorverbrauch in Abhängigkeit von der technischen Leistung läßt sich der gesamte Faktorverbrauch für die ökonomische Leistung ermitteln, wenn die erforderliche Zahl der Wiederholungen der Elementarkombinationen feststellbar ist. Während im technischen Bereich durch Festlegen des Fertigungsprogrammes im wesentlichen auch die Zahl der Wiederholungen der Elementarkombinationen bestimmt ist²⁾, herrschen im Absatzbereich Elementarkombinationen vor, die zwar in gleicher Weise wie in den übrigen Unternehmungsbereichen zu Faktorverbrauch in Abhängigkeit von der Teilleistung der Elementarkombination führen, für die aber diejenigen Größen nicht genau bestimmbar sind oder nicht bestimmt werden, welche die Zahl der Durchführungen dieser Elementarkombinationen beeinflussen³⁾. Damit sind generalisierende Aussagen über die genaue Abhängigkeit des Faktorverbrauches von der ökonomischen Gesamtleistung im Absatz viel weniger möglich als in der Produktion, da der Ablauf der betriebswirtschaftlichen Leistungsprozesse hier viel schwerer in Modellen zu erfassen ist.

Aber auch wenn die modellmäßige Erfassung des Leistungsprozesses möglich ist, wird häufig darauf verzichtet. Teilweise können kostenwirksame Vorgänge im Vertrieb verhältnismäßig leicht auf lange Sicht geregelt werden, so daß pro Zeiteinheit ohnehin gleicher Faktormengenverbrauch anfällt, ohne daß es notwendig wäre, die Einzelheiten der

1) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 221; A. Gälweiler, Produktionskosten und Produktionsgeschwindigkeit, Wiesbaden 1960, S. 123 ff.

2) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 280 f.

3) Vgl. derselbe, Kostentheorie, a.a.O., S. 280.

technischen Abhängigkeit näher zu analysieren. Andererseits sind besonders im Vertriebsbereich auch kurzfristige kostenwirksame Umstellungen möglich, so daß die explizite Formulierung der Abhängigkeit des Faktorverbrauchs in Elementarkombinationen in vielen Fällen unrationell erscheint. So schlägt Heinen vor, im Verwaltungs- und Vertriebsbereich die Durchführungszahl der Elementarkombinationen in der Regel als von der Kalenderzeit abhängig zu normalisieren und die Zahl der Elementarkombinationen nur dann von Fall zu Fall zu registrieren, wenn sie nur gelegentlich vorkommen, wie etwa bei außergewöhnlichen Werbemaßnahmen¹⁾.

Für die Vertriebskostenrechnung ergeben sich aus der produktionstheoretischen Analyse des Absatzbereichs verschiedene Konsequenzen. Sowohl die Aufspaltung des Leistungsprozesses in Elementarkombinationen als auch die kurzfristige Veränderbarkeit des Faktormengenverbrauchs erfordern eine flexible Anpassung in der konkreten Kostenfassung. Ferner ist vor allem die weitgehende Unabhängigkeit des Faktorverbrauchs im Vertrieb vom Fertigungsprogramm als der physischen Ausbringungsmenge der Güter bei der Vertriebskostenzurechnen auf Produkte zu beachten.

b) Besonderheiten der Auswirkung primärer Kostenbestimmungsfaktoren im Absatz

Auf die Kosten der Gesamtunternehmung oder ihrer Teilbereiche wirkt eine große Zahl von Kostenbestimmungsfaktoren teils unabhängig voneinander aber auch in gegenseitiger Beeinflussung oder Abhängigkeit ein²⁾. Eine gewisse Gruppierung dieser Faktoren kann zunächst danach erfolgen, ob sie unmittelbar oder nur mittelbar über andere Faktoren die Kostenhöhe beeinflussen. So lassen sich die praktisch feststellbaren, vielfältigen Einflußgrößen, die sowohl vom Markt wie von der Unternehmung her auf die Vertriebskosten einwirken, insofern zusammenfassen, als sie etwa über ihre Einflüsse auf das Warensortiment, die Auftragsverhältnisse, die Absatzkapazität, die Beschäftigung, die Kostengüter-

1) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 284 f.

2) Vgl. z.B. den Katalog von Kosteneinflußgrößen bei F. Henzel, Kosten und Leistung, 2. Aufl., Bühl (Baden) 1941, S. 160 ff; bezüglich der Vertriebskosten bes. S. 168 f.

preise oder ähnliche Faktoren zur Auswirkung gelangen¹⁾.

Vor allem unter kostenrechnerischen Gesichtspunkten scheint daneben eine Gruppierung der Kostenbestimmungsfaktoren nach der Größenordnung ihrer Wirkung zweckmäßig. So unterscheidet Kilger die primären Kosteneinflußgrößen Kapazität und Beschäftigung, "die die Wirkung aller übrigen weit übertreffen", von den sonstigen, sekundären Kosteneinflußfaktoren, "deren Wirkung nicht groß genug ist, um die Größenordnung der Kosten wesentlich beeinflussen zu können."²⁾ Eine solche Gruppierung ist auch für die Kostenbestimmungsfaktoren im Absatzbereich relevant.

Im Absatz wird ebenso wie in der Fertigung weitgehend durch die Kapazität des Gesamtbetriebes oder gewisser Teileinheiten die Höhe der in bezug auf Veränderungen der Leistungsmenge fixen Kosten bestimmt, während vom Beschäftigungs- oder Ausnutzungsgrad der Kapazität die Höhe der variablen Kosten primär abhängt. Zwischen fixen und variablen Kosten steht die Gruppe der sprunghaft veränderlichen Kosten. Sie können sich beispielsweise aus der Verwirklichung verschiedener Stufen der Leistungsbereitschaft der Gesamtkapazität in Anpassung an unterschiedliche Beschäftigungsgrade ergeben³⁾. Generell folgen sie aus dem stufenweisen Einsatz von Produktionsfaktoren mit begrenzter, aber im Verhältnis zur Gesamtkapazität nicht allzu kleiner Kapazität⁴⁾.

Bezüglich der fixen Kosten ergeben sich vor allem für den Einzelhandel in Ladengeschäften Besonderheiten gegenüber den Verhältnissen in der Fertigung. Tägliche, wöchentliche, monatliche und saisonale Beschäftigungsschwankungen treffen diese Betriebe unmittelbar, während die Fertigung durch Auftrags- und Lagerbildung davon in der Regel abgeschrmt

1) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 63.

2) W. Kilger, Der theoretische Aufbau der Kostenkontrolle, in: ZfB, Jg. 29 (1959), S. 458 f.

3) Vgl. A. Walther, a.a.O., S. 246 f.

4) Vgl. A. Rasmussen, Semi-fixed (Stepped) Cost in Business Control Systems, in: Cost Problems in Modern Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 44 f. (im folgenden zitiert als A. Rasmussen, Semi-fixed Cost).

werden kann. Im Ladengeschäft ist dem "Wartenlassen" der Kunden ohne kurzfristige oder auch langfristige Umsatzeinbuße eine sehr enge Grenze gesetzt. Auch eine Einflußnahme auf die kurzfristigen Beschäftigungsschwankungen ist im Einzelhandel kaum möglich, da das Kundenverhalten bezüglich des Einkaufszeitpunktes weitgehend aus zwingenden sozialen und ökonomischen Gegebenheiten folgt.¹⁾ Die Folge ist, daß in Einzelhandelsunternehmungen die Kapazität weitgehend auf die Beschäftigungsspitzen ausgelegt sein muß, während sich in der Fertigung die Kapazität eher nach der durchschnittlich zu erwartenden Beschäftigung ausrichten läßt. Allenfalls kann durch Beschäftigung von Halbtags- oder Aushilfskräften eine gewisse stufenweise Anpassung der Leistungsbereitschaft im Einzelhandel erreicht werden, während im übrigen die intensitätsmäßige Anpassung an unterschiedliche Ausnutzungsgrade der Kapazität im Vordergrund steht.

Aus diesen Verhältnissen ergibt sich im Einzelhandel, abgesehen von den Warenkosten und gewissen Sonderkosten wie der Umsatzsteuer, ein starkes Vorherrschen fixer und eventuell sprunghaft veränderlicher Kosten. Der durchschnittliche Leerkostenanteil an den Fixkosten, der aus der vorwiegend intensitätsmäßigen Anpassung an kurzfristigen Beschäftigungsrückgang folgt, wird auf 40 - 60 % geschätzt²⁾. Im industriellen Vertrieb und - allerdings in engeren Grenzen - im Großhandel wirken sich kurzfristige Beschäftigungsschwankungen nicht so unmittelbar wie im Einzelhandel aus, da hier größere und vor allem auch zeitliche Anpassungsmöglichkeiten bestehen³⁾.

Die in bezug auf Beschäftigungsgradveränderungen variablen Vertriebskosten verhalten sich teilweise ähnlich wie die variablen Kosten im Herstellbereich, indem sie sich bei isolierender Betrachtungsweise im wesentlichen proportional mit der abgesetzten Gütermenge verändern⁴⁾. Werden dagegen in einer synthetischen Betrachtungsweise auch die durch eine Absatzmengenausdehnung induzierten Wirkungen auf andere Vertriebskosteneinflussfaktoren, insbesondere die Veränderung der

1) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 82.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 88 f.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 89 ff, bes. S. 94.

4) Vgl. H. H. Weber, a.a.O., S. 78 f.

durchschnittlichen Auftragsgröße, die Ausdehnung des Absatzgebietes und die Veränderung der Stückerlöse, berücksichtigt, so sind neben proportionalen auch degressive und progressive Verläufe einzelner Teile der variablen Durchschnittskosten und der Grenzkosten des Vertriebs zu erwarten¹⁾. Vor allem die erlösabhängigen Vertriebskosten wie Provisionen und bisher die Umsatzsteuer variieren sowohl mit der Absatzmenge als auch mit den erzielten Preisen, so daß ihr Verlauf in Abhängigkeit von Mengenveränderungen nur dann eindeutig bestimmt werden kann, wenn gleichzeitig bestimmte Annahmen über die Entwicklung der Stückerlöse gemacht werden.

Wesentliche Besonderheiten bestehen im Absatzbereich bezüglich der Abhängigkeit von der Beschäftigung sprunghaft veränderlichen Kosten. Quantitativ herrschen sie vor allem im industriellen Vertrieb und im Großhandel, weniger dagegen im Einzelhandel vor²⁾. Da die Sprungkosten Fixkosten darstellen, läßt sich generell feststellen, daß im Vergleich zur Fertigung ein größerer Prozentsatz der Kosten fix ist, daß aber andererseits die Absatzkosten innerhalb kleinerer Intervalle fix sind, da langfristige Absatzinvestitionen in der Regel besser teilbar und eher reversibel sind als Investitionen im Produktionsbereich³⁾.

Intervallfixe Kosten entstehen nicht nur aus gewissen Anpassungsmaßnahmen der Leistungsbereitschaft an kurzfristige Beschäftigungsschwankungen, sondern auch bei Veränderungen der Gesamtkapazität in Anpassung an die langfristige Beschäftigungsentwicklung. So weist Gutenberg darauf hin, daß der Übergang von der quantitativen Anpassung eines gegebenen Betriebes an gewisse Beschäftigungsschwankungen zur multiplen Erweiterung der Betriebsgröße häufig nahtlos erfolgt⁴⁾. Weder fertigungstechnisch noch betriebspolitisch zeige sich ein Unterschied zwischen diesen Formen der Anpassung der Kapazität an die Vorgänge im Absatzmarkt. "Wegen dieser fast vollständigen Übereinstimmung

1) Vgl. H. H. Weber, a.a.O., S. 81 f.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 213.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 413.

der betriebstechnischen Vorgänge bei der Beschäftigungs- und der Betriebsgrößenvariation multipler Art ist es nicht angebracht, hier die scharfe Zäsur zwischen Beschäftigungs- und Betriebsgrößenvariation aufrecht zu erhalten, wie das heute in der Theorie noch weitgehend üblich ist.¹⁾

Die Übereinstimmung in den betriebstechnischen Vorgängen führt auch zu einem ungebrochenen Verlauf der Kostenkurve bei stufenweisem Inbetriebnehmen von zunächst vorhandenen Aggregaten im Rahmen quantitativer Anpassung und schließlich neuer Aggregate im Rahmen einer Kapazitätserweiterung. Am treppenförmigen Verlauf der Kostenkurve läßt sich also der Übergang von quantitativer Anpassung zu Betriebsgrößenvariation nicht erkennen²⁾.

Aber auch unabhängig von der Parallele zur quantitativen Anpassung an Beschäftigungsänderungen kann die Betriebsgrößenvariation zu Sprungkosten führen, wenn keine totale sondern jeweils eine partielle Betriebserweiterung multipler oder mutativer Art erfolgt. Es kann davon ausgegangen werden, daß in aller Regel wegen der ungenügenden Teilbarkeit und Disponierbarkeit der Produktionsfaktoren stets abundante Faktoren neben Engpaßfaktoren vorliegen³⁾. Durch eine Kapazitätsausdehnung im Engpaßsektor wird die Gesamtkapazität ohne notwendige Vermehrung der übrigen Faktoren, die zunächst besser ausgenutzt werden, erweitert. Dabei werden in Abhängigkeit von den Erwartungen die neuen Aggregate so gewählt werden, daß ihre Kapazität auch auf längere Sicht ausreicht. Bei weiterer Beschäftigungssteigerung kann sich dann in anderen Bereichen ein Engpaß zeigen und zu weiteren partiellen Betriebsgrößenveränderungen führen. So ist statt einer totalen Betriebsgrößenvariation, bei der sämtliche Faktoren variiert werden, eine Betriebserweiterung auch durch kleinere partielle Kapazitätserweiterungen möglich. "Gerade das aber ist der Regelfall, denn der Wachstumsprozeß der Unternehmen geht in der Regel Schritt für Schritt mit verschwindenden und wieder neu entstehenden Disproportionierungen im Faktoraufbau vor sich."⁴⁾

1) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 413.

2) Vgl. derselbe, Die Produktion, a.a.O., S. 414.

3) Vgl. derselbe, Die Produktion, a.a.O., S. 415.

4) Vgl. derselbe, Die Produktion, a.a.O., S. 416.

Die mit den partiellen Anpassungsprozessen verbundenen und im Absatz vorherrschenden intervallfixen Kosten zeigen einige bedeutsame Eigenschaften. Bei Beschäftigungsausdehnung ist nicht generell mit einer Senkung der Stückkosten aufgrund der Fixkostendegression zu rechnen. So können Entscheidungen über partielle Absatzausdehnungen zu vielfach unterschätzten, sekundären sprunghaften Anpassungen in verschiedenen Abteilungen und Unternehmungsbereichen führen, die wegen zu geringen Ausnutzungsgrades insgesamt eine Steigerung des Stückkostenniveaus bewirken, wo in der Partialbetrachtung eine Fixkostendegression erwartet wurde¹⁾.

Während bei Beschäftigungsanstieg sich die Sprungkosten als sprunghaft variabel erweisen, zeigt sich bei Beschäftigungsrückgang ihr Fixkostencharakter in einer ausgeprägten Remanenz. Sie folgt, abgesehen von gewissen Erwartungen über einen neuen Beschäftigungsanstieg, etwa daraus, daß Mitarbeiter nur nach einer gewissen Kündigungsfrist und unter Berücksichtigung sozialer Umstände entlassen oder Anlagenteile nur unter Verlust wieder verkauft werden können. Vor allem aber läßt sich im Einzelfall nicht ohne weiteres erkennen, welche der in den Gesamtbetrieb integrierten Produktionsfaktoren tatsächlich abgebaut werden können. Während im Beschäftigungsanstieg sukzessive einzelne Aggregate zur Beseitigung aktueller Engpässe in Betrieb genommen werden, ist erst durch größeren Beschäftigungsrückgang und im Rahmen umfassender Analysen und Entscheidungen bezüglich einer Reorganisation der betroffenen Tätigkeitsbereiche ein Abbau der sprungfixen Kosten möglich²⁾.

Für die Vertriebskostenrechnung sind aus der Art der Auswirkung primärer Kostenbestimmungsgründe im Absatz gewisse Konsequenzen zu ziehen. Im Einzelhandel im Ladengeschäft überwiegen die fixen Kosten der unteilbaren Gesamtkapazität so stark, daß Rationalisierungs-

1) Vgl. A. Rasmussen, Semi-fixed Cost, a.a.O., S. 50.

2) Vgl. derselbe, Semi-fixed Cost, a.a.O., S. 51.

Kein Fall der Kostenremanenz liegt dagegen vor, wenn bei beginnendem Absatzrückgang als Folge verstärkter defensiver Absatzbemühungen eine Steigerung des Vertriebskostenniveaus eintritt. (Vgl. B. Hessenmüller, Industrielle Vertriebskosten, a.a.O., S. 28.)

bemühungen auf der Grundlage einer detaillierten Vertriebskostenrechnung ein geringeres Gewicht zukommt als den Maßnahmen zu einer Erhöhung der durchschnittlichen Beschäftigung. Erst in Großbetrieben des Einzelhandels sowie im industriellen Vertrieb und im Großhandel zeigt sich, abgesehen von Warenkosten und gewissen Sonderkosten, eine stärkere Abhängigkeit auch größerer sonstiger Kostenteile von der Beschäftigungsentwicklung. Die Veränderungen dieser Kosten erfolgen überwiegend in unregelmäßig verteilten Kostensprüngen, aber auch die kontinuierlich veränderlichen Vertriebskosten können im Einzelfall sehr unregelmäßige Kostenverläufe zeigen, was bei der rechnerischen Analyse der Vertriebskosten zu beachten ist.

c) Besonderheiten sekundärer Kostenbestimmungsfaktoren
im Vertrieb

aa) Die Auftragsgröße als Kostenbestimmungsfaktor im Vertrieb

Sekundäre Kostenbestimmungsfaktoren unterscheiden sich von den primären dadurch, daß sie die Gesamtkosten nur verhältnismäßig in geringem Maße beeinflussen. Ihre Wirkungen sind aber doch so groß, daß sie bei einer rationalen Gestaltung kostenwirksamer Vorgänge nicht vernachlässigt werden können. Einer der sekundären Kostenbestimmungsfaktoren, der die Wirtschaftlichkeit im Absatz häufig nachhaltig zu beeinflussen vermag, ist die Auftragsgröße.

Beim Absatz gleicher Produktarten und -mengen steigen die Vertriebskosten mit Zunahme der Zahl der Aufträge, in denen diese Gütermenge abgesetzt wird, an. Diese Erscheinung folgt daraus, daß teilweise die mit dem Verkauf, der Lieferung und der Zahlungsabwicklung verbundenen Tätigkeiten für jeden Auftrag in gleicher Weise und unabhängig von seiner Größe durchzuführen sind, so daß bei höherer Auftragszahl trotz gleichbleibender Absatzmenge auch höhere Kosten entstehen¹⁾. Diese mit der Zahl der Aufträge variierenden Kosten erscheinen bei der Projektion auf den einzelnen Auftrag als auftragsfix. Sie bewirken, daß Aufträge unter einer gewissen Mindestgröße in isolierter Betrachtung als Verlustträger erscheinen.

1) Vgl. E. Küspert, Industrielle Vertriebskosten, a.a.O., S. 123 ff.

Außer den auftragsfixen entstehen pro Auftrag auch mit der Auftragsgröße variierende Kosten. Die Auftragsgröße erscheint dabei als multidimensional. Mit dem Auftragswert variieren erlösabhängige Sonderkosten, mit der Zahl der Auftragszeilen variieren gewisse Kosten der Rechnungstellung, aber auch der Warenezusammenstellung, während Volumen, Gewicht und Anzahl der Wareneinheiten vor allem gewisse Kosten der Verpackung und Auslieferung beeinflussen. Der Verlaufszusammenhang zwischen Auftragsgrößencharakteristika und Vertriebskosten kann proportional, überproportional oder unterproportional sein. Ein Teil der Vertriebskosten, wie etwa die Kosten der Warenlagerung, wird, soweit eine isolierende Betrachtung möglich ist, weder von der Zahl der Aufträge noch von ihrer Größe beeinflusst.

Wegen der auftragsfixen Kosten ergibt sich pro Absatzeinheit mit zunehmender Auftragsgröße eine Fixkostendegression. Sie ist regelmäßig in den relativ niedrigen Auftragsgrößenklassen zunächst außerordentlich groß, nimmt aber dann wegen des immer geringer werdenden Anteils der auftragsfixen an den gesamten Auftragskosten schnell ab, so daß sich von einer gewissen Grenze an durch weitere Erhöhungen der Auftragsgröße keine nennenswerten Einsparungen mehr ergeben.

Der Verlauf der Vertriebskosten pro Umsatzeinheit mit zunehmender Auftragsgröße zeigt einen wichtigen Unterschied im Vergleich zu den entsprechenden Kostenverläufen im Beschaffungs- und Herstellbereich der Unternehmung. In Beschaffung und Fertigung stehen den Kostensenkungen in Abhängigkeit von steigenden Auftragsgrößen meist Kostensteigerungen infolge steigender Lager-, Zins- oder sonstiger Kosten gegenüber, so daß hier die maximale Auftragsgröße nicht die kostenoptimale Auftragsgröße darstellt. Im Absatz ergibt sich dagegen auch bei sehr großen Aufträgen keine Tendenz zu steigenden Kosten pro Absatzeinheit¹⁾. Lediglich die Stückkostendegression aufgrund der auftragsfixen Kosten wird immer geringer. Daher sind in isolierender Betrachtungsweise regelmäßig die größten Aufträge im Vertrieb auch die kostengünstigsten.

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 262.

bb) Sonstige sekundäre Kostenbestimmungsfaktoren im Vertrieb

Neben der Auftragsgröße, der für die Wirtschaftlichkeit im Absatz eine besondere Bedeutung zukommt, beeinflussen verschiedene weitere Kostenbestimmungsfaktoren die Vertriebskosten in spezifischer Weise. Die Qualität der Produktionsfaktoren im Sinne ihrer Geeignetheit für die von ihnen verlangten Leistungen wirkt sich im Vertrieb zunächst in ähnlicher Weise wie in den übrigen Unternehmungsbereichen aus: sowohl in der Leistungsfähigkeit der Anlagen wie in der Arbeitsleistung ergeben sich Schwankungen, die das Vertriebskostenniveau verändern. Auch im Vertrieb kann einerseits die Überqualifikation bei den Mitarbeitern, vor allem aber in den Anlagen, etwa einer zu aufwendigen Ladenausstattung im Einzelhandel, zu qualitativen Leerkosten führen¹⁾. Andererseits führt der Wechsel von Personal häufig zunächst zu erhöhten Kosten pro Leistungseinheit, bis die notwendigen Kenntnisse und Routine am jeweiligen Arbeitsplatz erlangt sind. Bei personellen Umstellungen sind im Vertrieb auch Ertragsgesichtspunkte zu berücksichtigen, da die persönlichen Kontakte zwischen Verkäufer und Kunden einen Wert im Rahmen des akquisitorischen Potentials der Unternehmung darstellen.

Veränderungen der Preise der Kostengüter wirken sich unmittelbar auf das Vertriebskostenniveau ebenso aus wie auf das Kostenniveau in anderen Unternehmungsbereichen. Für mittelbare Auswirkungen durch induzierte Faktorsubstitutionen bestehen dagegen im Absatz wesentlich größere Möglichkeiten als in der Fertigung. Während die industrielle Herstellung der Güter, allerdings mit nicht unerheblichen Einschränkungen²⁾, durch Limitationalität der Faktorkombinationen gekennzeichnet ist, bestehen im Absatz umfangreiche Möglichkeiten zur Faktorsubstitution, da chemische oder physikalische Gesetzmäßigkeiten viel weniger zu eindeutiger Verknüpfung von Faktoreinsatz und Faktorertrag führen³⁾. Daneben ist bei gewissen Vertriebsaufgaben, etwa dem Warentransport,

1) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 390 f.

2) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 185 ff.

3) Vgl. H. H. Weber, a.a.O., S. 85.

aber auch der Werbung, eine sehr schnelle Substitution verschiedener Fremddienste in Abhängigkeit von Preisveränderungen möglich, ohne daß die Aufgabenerfüllung wesentlich beeinträchtigt würde.

Vielfältige Wirkungen auf die Vertriebskosten gehen vom Absatzsortiment und seinen Veränderungen aus, auch wenn man in der isolierten Betrachtung von den induzierten Wirkungen der ertragswirksamen Sortimentsveränderungen absieht, die über Beschäftigungserhöhungen und möglicherweise damit verbundene Auftragsgrößenveränderungen das Vertriebskostenniveau beeinflussen. Soweit eine isolierte Betrachtung des Sortiments als Kosteneinflußgröße möglich ist, führt generell ein größeres, also ein breiteres oder tiefer gegliedertes Warensortiment auch zu erhöhten Vertriebskosten¹⁾. Bei gegebener Sortimentsgröße wirkt sich besonders die qualitative Struktur des Sortiments auf die Höhe der Vertriebskosten aus. Je nach gewissen Charakteristika der Waren, wie Gewicht, Volumen, Wert der Wareneinheit, ihrer Sperrigkeit, längeren oder kürzeren Lagerfähigkeit, der Zerbrechlichkeit, der Abpackung, aber auch dem Bekanntheitsgrad, dem Markenartikelcharakter und ähnlichen Eigenschaften, können sich in vielen Tätigkeitsbereichen des Vertriebs unterschiedliche Kosten ergeben.

Bei neu aufzunehmenden Artikeln führen Sortimentsveränderungen in Struktur und Umfang vor allem in der die Markterschließung vornehmenden Unternehmung, sehr häufig also beim Hersteller, zu hohen auflagefixen Kosten. Sie folgen aus dem weitgehend vorzuleistenden Aufwand für Marktforschung, Produkttests, Einführungswerbung, aber auch für eventuelle Umgestaltung der äußeren und inneren Absatzorganisation²⁾. Bei der Beurteilung der auf Sortimentsveränderungen zurückführbaren und häufig sehr hohen auflagefixen Kosten ist jedoch zu beachten, daß das Produktions- oder Verkaufsprogramm "eines der wichtigsten absatzpolitischen Instrumente" und "die wichtigste einzelwirtschaftliche wachstumsbestimmende Größe ist, deren Bedeutung vor der Preispolitik, der Absatztechnik und der Werbung rangiert."³⁾

1) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 68 ff.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 72 f.

3) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 433.

Außer den angeführten primären und sekundären Kostenbestimmungsfaktoren können vielfältige andere Faktoren auf die Vertriebskosten einwirken. Für die Vertriebskostenrechnung bedeutsam sind davon vor allem jene von der Unternehmung kaum beeinflussbaren Faktoren, die vorwiegend von den Kunden abhängen, an die abgesetzt wird, wie deren Entfernung von der Lieferfirma, ihre Zahlungsgewohnheiten, die Dichte der möglichen Kunden in verschiedenen Absatzgebieten oder sonstige Bedingungen des speziellen Marktes. Sie machen auch beim Absatz gleicher Produkte in gleichen Auftragsgrößen unterschiedliche Vertriebsleistungen erforderlich, die sich in entsprechenden Vertriebskostenunterschieden auswirken. Eine präzise, zuverlässige Vertriebskostenrechnung wird als Dispositionsgrundlage im konkreten Fall nicht nur genaue Informationen bereitzustellen haben über die Kostenabhängigkeiten von verhältnismäßig stark wirksamen Kostenbestimmungsfaktoren, sondern sie wird auch diese feineren Unterschiede in der Kostenbelastung festzustellen haben, die aus den Charakteristika der Kunden folgen, wenn solche Unterschiede die Dispositionen beeinflussen.

B. Absatztheoretische Grundlagen der Vertriebskostenrechnung

1. Die Notwendigkeit einer absatztheoretischen Fundierung der Vertriebskostenrechnung

Ein Teil der Vertriebskosten wird für Leistungen aufgewendet, die den Zweck haben, die Nachfrage nach den von der Unternehmung angebotenen Gütern günstig zu beeinflussen. Dabei kann ein gegebener Umsatz erhöht, ein bedrohter Umsatz gehalten oder ein Umsatzrückgang verlangsamt werden. Solche Leistungen sind etwa Prospekte, Anzeigen, Plakate, gewährte Kredite im Rahmen eines besonderen Services oder durchgeführte Kundenbesuche. Die mit solchen Leistungen verbundenen Kosten stellen aktive Vertriebskosten dar. Die aktiven Vertriebskosten sind nicht Folge des Umsatzes, sondern teilweise seine Ursache¹⁾.

Die rein kostentheoretische Analyse der aktiven Vertriebskosten führt nur zu Aussagen bezüglich der Kosten, die mit den Sachleistungen verbunden sind, nicht dagegen bezüglich ihrer Umsatzwirkungen, da Aussagen über die Anerkennung und Bewertung von Leistungen auf dem Markt und damit ihre Umsatzwirkungen außerhalb des Aussagenbereiches der Kostentheorie liegen²⁾. Bezüglich der aktiven Vertriebskosten sind daher von der Kostentheorie etwa Aussagen zu erwarten über die Stückkostenveränderung bei Erhöhung der Auflage von Prospekten oder Plakaten, über die Abhängigkeit der Vertreterkosten von der Zahl der Kundenbesuche, aber auch über die Auswirkung sonstiger Kostenbestimmungsgründe, wie etwa des Preises der Kostengüter bei der Bereitstellung der betreffenden Sachleistungen. Dagegen sind Aussagen über die Umsatzwirkungen dieser Leistungen von einer ergänzenden betriebswirtschaftlichen Theorie zu erwarten. "Die Kostentheorie liefert nur Aussagen über die kostenmäßigen Konsequenzen unternehmerischer Handlungen. Durch unternehmerische Dispositionen werden neben den Kosten in der Regel auch andere Größen (z.B. Kapital, Vermögen, Erlöse usw.) verändert. Die Aussagen der Kostentheorie müssen daher durch die übrigen betriebswirtschaftlichen Einzeltheorien ergänzt,

1) Vgl. J. Dean, a.a.O., S. 352.

2) Vgl. E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 67 f.

d.h. in ein umfassendes Aussagensystem integriert werden."¹⁾

Als Grundlage der Vertriebskostenrechnung ist eine Ergänzung der Kostentheorie durch absatztheoretische Aussagen, speziell bezüglich des Zusammenhanges zwischen Aktionsparametereinsatz und Umsatzveränderungen, von besonderer Bedeutung. So wird die Problematik der periodenmäßigen Abgrenzung und der Zurechnung der mit dem Aktionsparametereinsatz verbundenen Kosten auf Kostenträger durch die Unbestimmtheit der Wirkungsstruktur der Aktionsparameter in bezug auf den Umsatz sichtbar. Vor allem aber ist eine adäquate Beurteilung der Höhe aktiver Vertriebskosten nicht möglich ohne Vergleich mit den bewirkten Umsatzveränderungen. Auf einer solchen Gleichgewichtsbetrachtung liegt der Schwerpunkt des Kalküls bei der Rationalisierung des Aktionsparametereinsatzes²⁾. Daneben treten die mit der Bereitstellung der Sachleistungen für die Absatzbeeinflussung verbundenen Kostenprobleme in den Hintergrund, wenn auch etwa Fragen der Auflagendegression bei Plakaten oder Prospekten oder auch die Beschäftigungsabhängigkeit solcher Kosten nicht völlig vernachlässigt werden können.

Wenn die Vertriebskostenrechnung eine adäquate Dispositionsgrundlage für die Rationalisierung des Absatzbereichs der Unternehmung darstellen soll, so kann sie sich nicht, wie etwa Fischer annimmt³⁾, bei den aktiven Vertriebskosten darauf beschränken, zu überwachen, wieweit die geplanten Budgetansätze eingehalten wurden. Bei solchem Vorgehen würde die Vertriebskostenrechnung zur Rationalisierung gerade des Teiles der Absatzleistungen einen besonders geringen Beitrag leisten, der an erster Stelle die Steigerung des Vertriebskostenanteils an den Gesamtkosten bewirkt und in dem wegen mangelnder Informationen die Unsicherheit in den Dispositionen am größten ist.

Nachdem der Umsatzeffekt des Einsatzes der aktiven Vertriebskosten "weder ex ante noch ex post berechenbar oder auch nur mit ausreichender

1) E. Heinen, Kostentheorie, a.a.O., S. 120 (Hervorhebung im Original).

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 205; N. F. Dufty, Managerial Economics, London 1965, S. 127; J. Dean, a.a.O., S. 352 ff.

3) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 57.

Zuverlässigkeit schätzbar (ist)"¹⁾, sind Informationen, die den Grad der Unsicherheit einzuengen erlauben, eine wesentliche Voraussetzung der Rationalisierung des Aktionsparametereinsatzes. Will die Vertriebskostenrechnung nicht zentrale Probleme der Absatzrationalisierung aus ihrem Aufgabenbereich ausklammern, so muß sie versuchen, durch systematische Beobachtungen von Kosteneinsatz und Umsatzveränderungen, freilich in engster Verbindung mit der sonstigen Informationsgewinnung bezüglich der Absatzbedingungen und ihrer laufenden Veränderungen, besonders also der Marktanalyse und Marktbeobachtung, allmählich eine zuverlässigere Beurteilungsmöglichkeit des Aktionsparametereinsatzes im jeweiligen Firmenmarkt bereitzustellen. Als theoretische Grundlage der konkret-vergleichenden Rechenansätze dienen vor allem absatztheoretische Erkenntnisse bezüglich der Art und der Wirkungsweise der den Umsatz beeinflussenden Faktoren.

2. Der Stückkostenverlauf der aktiven Vertriebskosten

Betrachtet man den Umsatz als Funktion der aktiven Vertriebskosten, so ergibt sich aus der Umsatzentwicklung bei zunehmendem Einsatz von Maßnahmen zur Umsatzbeeinflussung unter bestimmten Bedingungen ein charakteristischer Kostenverlauf pro Umsatzeinheit. Wird auf einem gegebenen Markt in einer bestimmten Periode bei konstanten sonstigen Nachfragebestimmungsgründen der mengenmäßige Einsatz gleicher Leistungen für die Erhöhung des Umsatzes eines Produktes kontinuierlich gesteigert, so nimmt nach Überschreiten einer gewissen Umsatzhöhe die durch jeweils eine zusätzliche Leistungseinheit bewirkte Umsatzerhöhung laufend ab. Diese dem Gesetz des abnehmenden Ertragszuwachses im Ergebnis ähnliche Erscheinung gilt weitgehend als gesicherte Erkenntnis und wird in der Literatur wiederholt beschrieben²⁾. Nimmt man gleiche Kosten

1) G. Friedrichs, Verkaufswerbung, ihre Technik, Psychologie und Ökonomie, Berlin 1958, S. 92.

2) Vgl. z.B. P. Sraffa, The Laws of Returns under Competitive Conditions, in: The Economic Journal, Vol. 26 (1926), S. 535 ff; H. v. Stackelberg, Grundlagen einer reinen Kostentheorie, a.a.O., S. 566; E. H. Chamberlin, The Theory of Monopolistic Competition, 7. Aufl., Cambridge (Mass.) 1956, S. 130 ff.

pro Leistungseinheit an, so ergeben sich mit steigendem Umsatz steigende aktive Vertriebskosten pro Umsatzeinheit, ohne daß damit etwas über einen eventuellen Kausalzusammenhang ausgesagt ist.

Zur Erklärung des abnehmenden Umsatzzuwachses bei steigenden Leistungen zur Umsatzbeeinflussung beziehungsweise des Ansteigens der aktiven Vertriebskosten pro Umsatzeinheit aufgrund der steigenden Grenzkosten des Vertriebs ist es kaum befriedigend, etwa mit Kjaer-Hansen in Parallele zum Ertragsgesetz dem "Faktor Natur" eine besondere Bedeutung zuzuschreiben und davon auszugehen, hier seien es "Menschen, die bearbeitet werden sollen und die die Natur repräsentieren."¹⁾ Statt dessen ist eine einfache Erklärung darin zu sehen, daß zunächst Käufer mit verhältnismäßig dringendem Bedarf ohne großen Aufwand zum Kauf veranlaßt werden können. Sowohl die Gewinnung weiterer Käuferschichten als auch die Erhöhung des Umsatzes mit bisherigen Käufern erfordert dagegen wegen des immer mehr abnehmenden Interesses an dem Gut steigende Leistungen zur Erreichung eines konstanten Umsatzzuwachses.

Der überproportionale Stückkostenverlauf der aktiven Vertriebskosten ergibt sich zwingend nur unter den gemachten Annahmen. Werden gewisse Annahmen fallengelassen, so sind unterschiedliche Kostenverläufe bei Umsatzausdehnung möglich, ohne daß dadurch die Gültigkeit der ursprünglichen Aussage unter den beschränkenden Annahmen berührt würde. So sieht Gutenberg im steigenden Marktwiderstand und den damit verbundenen erhöhten Kosten einen möglichen Grund für eine Begrenzung des Unternehmungswachstums²⁾. Eine Wachstumsbegrenzung wegen steigender aktiver Vertriebskosten ergibt sich jedoch nur dann, wenn die Unternehmung mit gleichen Produkten auf ihren traditionellen Märkten eine Umsatzausdehnung sucht. Werden neue Märkte bearbeitet oder neue Produkte eingeführt, so ist eine Wachstumsbegrenzung wegen steigender Vertriebskosten nicht zwingend: "Da die Unternehmung nicht auf die bisher von ihr belieferten Märkte angewiesen ist, sind ihre Absatzmöglichkeiten auch nicht durch die Entwicklung dieser Märkte begrenzt."³⁾

1) M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 211.

2) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 428.

3) W. Küsters, Die Bestimmungsgründe des Wachstums industrieller Unternehmung, Diss. Freiburg 1965, S. 64.

Auch die Konstanz der übrigen auf den Umsatz einwirkenden Faktoren ist Voraussetzung des steigenden Verlaufs der Vertriebskostenkurve. Steigt etwa die Nachfrage auf dem Markt der Branche autonom aufgrund der Einkommensentwicklung an, so sind auch bei gleichbleibendem Absatzaufwand pro Umsatzeinheit kontinuierliche Umsatzsteigerungen möglich¹⁾. Erst eine Vergrößerung des Marktanteiles durch erhöhte Umsatzsteigerung im Vergleich zur autonomen Nachfragesteigerung auf dem Branchenmarkt ist dann mit steigenden Vertriebskosten verbunden. Andererseits können verstärkte Maßnahmen der Konkurrenten oder ein Rückgang der Nachfrage auf dem Teilmarkt dazu führen, daß auch ein konstanter Umsatz nur durch erhöhten Vertriebskosteneinsatz zu halten ist.

Unter kostentheoretischen Gesichtspunkten ist die Annahme zu kritisieren, daß jede zusätzliche Leistungseinheit bei der Umsatzbeeinflussung gleiche Kosten bedinge. Diese Annahme wird gemacht, um die Menge der Leistungen zur Umsatzbeeinflussung nicht in Leistungs-, sondern unmittelbar in Kosteneinheiten ausdrücken zu können. Jedoch sind bei erhöhten aktiven Vertriebsleistungen erhebliche Kostendegressionen zu erwarten. So können sich etwa im erhöhten Einsatz der Werbung Kostendegressionen nicht nur aus günstigeren Beschaffungsbedingungen sowie aus Auflagendegressionen ergeben, sondern auch aus meist nicht unerheblichen Fixkostendegressionen der Werbeabteilung. Unter solchen Überlegungen erscheint statt der Annahme konstanter Stückkosten pro aktiver Leistungseinheit eher eine solche sinkender Stückkosten gerechtfertigt²⁾, deren sinkende Tendenz aber schließlich durch noch stärker sinkende Erträge überkompensiert wird.

Ferner wird der steigende Kostenverlauf erst nach Überschreiten einer gewissen Umsatzhöhe, also vor allem nach Abschluß der Einführungsphase eines Produktes, abgeleitet. Bis mit einem Produkt eine gewisse Marktsättigung erreicht ist, ergibt sich dagegen möglicherweise ein stark abweichender Kostenverlauf³⁾: zunächst ist ein gewisser Mindestaufwand erforderlich, um überhaupt auf dem betreffenden Markt eine Reaktion der möglichen Kunden zu erreichen. Ist diese Schwelle über-

1) Vgl. W. Busse v. Colbe, Die Planung der Betriebsgröße, Wiesbaden 1964, S. 127.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 214.

3) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 51 f.

schritten und hat das Produkt eine gewisse Anerkennung gefunden, kann es sich ohne besonderen Aufwand aufgrund der Mund-zu-Mund-Propaganda und der zunehmenden Bekanntheit durch die getätigten Verkäufe "von selbst" verkaufen. Erst nach dieser Phase, wenn das Produkt allgemein akzeptiert ist und eine gewisse Marktsättigung einsetzt, sind unter den gesetzten weiteren Bedingungen steigende Vertriebskosten pro Umsatzeinheit mit zunehmendem Umsatz verbunden.

Schließlich wird bei der Ableitung des Zusammenhanges zwischen Vertriebskostensteigerung und Umsatzsteigerung angenommen, daß die zunehmenden Kosten stets für gleich gestaltete, zumindest in ihrer Effizienz in gleichen Absatzbedingungen kaum veränderte aktive Leistungen aufgewendet werden. Dadurch wird es möglich, die Intensität des Aktionsparametereinsatzes unmittelbar in Kosteneinheiten auszudrücken¹⁾. Tatsächlich ist dagegen die Erhöhung der Effizienz eines bestimmten aktiven Vertriebsaufwandes, etwa auf der Grundlage der Markt- oder Werbeforschung, ein primäres Ziel in der Gestaltung und der Rationalisierung der gesamten Maßnahmen zur Umsatzbeeinflussung. Gelingt eine solche angestrebte Steigerung der Effizienz, etwa durch spezifische Verkäuferschulung oder durch Auffinden besonders wirksamer Werbeargumente oder -gestaltung, mit der keine wesentlich veränderten Kosten pro Leistungseinheit, also etwa pro Plakat oder pro Kundenbesuch, verbunden sind, so ergeben sich bei konstanten Kosten ein Umsatzanstieg und damit vorübergehend sinkende aktive Vertriebskosten pro Umsatzeinheit.

Es zeigt sich also, daß ein stetig steigender Verlauf der aktiven Vertriebskosten als Funktion des Umsatzes nur unter einer Reihe von Prämissen ableitbar ist. Werden in Annäherung an die Realität diese Prämissen teilweise oder vollständig aufgehoben, so können die aktiven Vertriebskosten pro Umsatzeinheit bei steigendem Umsatz durchaus auch sinken oder konstant bleiben oder einen wechselnden und völlig unregelmäßigen Verlauf zeigen²⁾. Das ergibt sich etwa bei unregelmäßig gesteigerter autonomer Nachfrage auf dem Branchenmarkt, bei sprunghafter Steige-

1) Vgl. E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 486.

2) Vgl. W. Busse v. Colbe, a.a.O., S. 128.

rung der Effizienz der eingesetzten Leistungen zur Umsatzbeeinflussung, durch Kostenersparnisse bei der Bereitstellung dieser Leistungen sowie vor allem durch das unregelmäßige Zusammenwirken solcher Faktoren. Trotz dieser Unregelmäßigkeiten im Kostenverlauf ist jedoch stets eine Grenze gegeben, über die hinaus der Umsatz eines einzelnen Produktes nur mit steigenden aktiven Vertriebskosten pro Umsatzeinheit erhöht werden kann.

3. Die Problematik der Beurteilung der aktiven Vertriebskosten

a) Die Gleichgewichtsbetrachtung als adäquate Grundlage der kostenmäßigen Beurteilung des Aktionsparametereinsatzes

Für eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des Aktionsparametereinsatzes sind Kostengesichtspunkte allein nicht ausreichend. Da der Umsatz der Unternehmung vom Einsatz der Aktionsparameter abhängt, ist mit einer Kostenverminderung bei gleichzeitiger Leistungsverminderung der Aktionsparameter auch ein gewisser Umsatzrückgang zu erwarten, der die Ersparnisse kompensieren oder übertreffen kann. Eine rein kostenwirtschaftliche Betrachtungsweise ist lediglich dann möglich, wenn Menge und Art der aktiven Leistungen unverändert bleiben. So wäre etwa beim Druck von Werbeplakaten oder Prospekten durch reine Maßnahmen zur Kostensenkung die Wirtschaftlichkeit zu steigern, nicht dagegen bei ihrer künstlerisch-werblichen Gestaltung, weil hier mit Kostensenkungen die Gefahr einer Verminderung der Umsatzwirksamkeit verbunden ist.

Die adäquate Beurteilungsgrundlage der aktiven Vertriebskosten besteht in einer Gleichgewichtsbetrachtung zwischen Kosteneinsatz und Umsatzveränderung¹⁾. Eine Steigerung der aktiven Vertriebskosten ist so lange gerechtfertigt, wie unter Berücksichtigung der davon ausgehenden Umsatzwirkungen die Erreichung des jeweiligen Unternehmungszieles gefördert wird. Unter der Annahme vollkommener Information und der Gewinnmaximierung als Zielsetzung ist der Einsatz aktiver Vertriebskosten zu steigern, so lange die zusätzlichen Kosten unter dem durch

1) Vgl. J. Dean, a. a. O., S. 352 ff.

sie bewirkten Zuwachs des Bruttogewinnes liegen¹⁾ oder - was gleichbedeutend ist - bis die gesamten Grenzkosten gleich dem Grenzerlös sind²⁾. Die optimale Verteilung des Aufwandes auf die verschiedenen möglichen Aktionsparameterarten ist unabhängig von der Zielsetzung jeweils dann erreicht, wenn der Grenzbeitrag pro Kosteneinheit bei jeder Parameterart gleich ist³⁾.

In der Gleichgewichtsbetrachtung ist auch die Interdependenz der verschiedenen Unternehmungsbereiche zu berücksichtigen. Durch den Einsatz aktiver Vertriebskosten wird der Umsatz gesteigert und damit in der Regel auch die Beschäftigung erhöht. Die erhöhte Beschäftigung führt ihrerseits meist direkt zu sinkenden Stückkosten aufgrund der Fixkostendegressionen, daneben zu vielfältigen induzierten Veränderungen des Kostenniveaus in den verschiedenen Unternehmungsbereichen. Die kostenoptimale Situation der Gesamtunternehmung ist erst dann erreicht, wenn die Durchschnittskostensteigerung durch erhöhten Aktionsparametereinsatz gerade durch Einsparungen aufgrund erhöhter Beschäftigung voll kompensiert wird. Direkte und induzierte Kostendegressionen aufgrund erhöhter Beschäftigung sind in vielen Bereichen der Unternehmung möglich, so daß mit zunehmendem Umsatz nicht nur die Produktionskosten sinken, sondern sich zunächst auch bei den Vertriebskosten als Funktion der Absatzmenge eine Kostendegression bemerkbar macht, die erst bei steigendem Marktwiderstand durch schneller zunehmende aktive Vertriebskosten überkompensiert wird. Das prinzipielle Zusammenspiel von Absatz- und Herstellkosten als Funktion der Absatzmenge zeigt Figur 1 Seite 77.

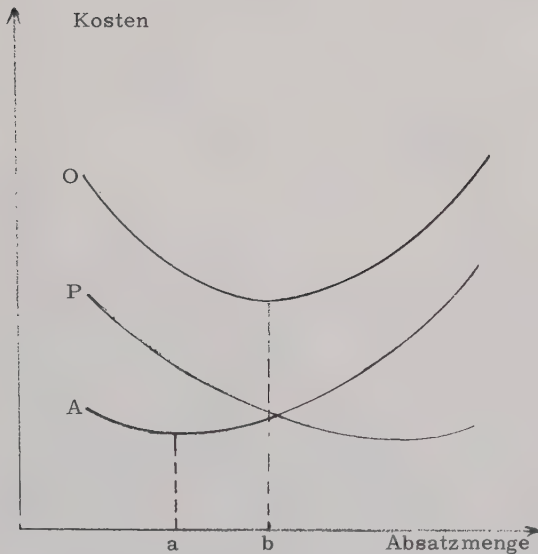
b) Hindernisse des konkreten Vergleichs von Umsatzwirkung
und Vertriebskosteneinsatz

Der konkreten Durchführung einer dynamischen Gleichgewichtsbetrachtung zwischen steigenden aktiven Vertriebskosten und der dadurch bewirkten Umsatzzunahme sowie den aus der damit verbundenen Beschäftigungszunahme folgenden Kostensenkungen stehen verschiedene Hemm-

1) Vgl. N. F. Dufty, a.a.O., S. 127.

2) Vgl. K. Brandt, Preistheorie, Meisenheim am Glan 1960, S. 145.

3) Vgl. E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 54.



Figur 1: Der prinzipielle Verlauf der Stückkosten bei
zunehmendem Aktionsparametereinsatz¹⁾

Die Kurve A zeigt die Veränderung der Absatzkosten, die zunächst wegen der Fixkostendegression sinken und dann wegen des zunehmenden Marktwiderstandes steigen; die Kurve P zeigt die kontinuierlich sinkenden Stückkosten der Produktion und die O-Kurve die Entwicklung der gesamten Stückkosten. Die O-Kurve entsteht durch Addition der A- und P-Kurve. Der Punkt a bezeichnet den optimalen Absatz bei isolierter Vertriebskostenbetrachtung, der Punkt b bezeichnet den optimalen Absatz unter Gesamtkostenbetrachtung.

1) Entnommen aus: M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 213.

nisse entgegen. Sie sind bei der Gestaltung der Vertriebskostenrechnung zu beachten, wenn willkürliche Kostenzurechnungen und daraus unter Umständen folgende Fehlschlüsse vermieden werden sollen. Aus der Art dieser Hemmnisse wird zugleich deutlich, welche Informationen außer den Kostendaten notwendig wären, um wenigstens in gewissen Umrissen die Angemessenheit des Einsatzes der aktiven Vertriebskosten in bezug auf die jeweilige Zielkonzeption beurteilen zu können.

Der Vergleich der aktiven Vertriebskosten mit dem durch sie bewirkten Umsatzzuwachs ist nur indirekt möglich, nachdem sich technische Beziehungen im Sinne der Produktionsfunktion zwischen Input und Output aufgrund der vorwiegend psychologischen Wirkungsweise des Aktionsparameteresinsatzes nicht finden lassen¹⁾. Der Vergleich wird zunächst dadurch erschwert, daß die Höhe der aktiven Vertriebskosten pro aktive Leistungseinheit nicht eindeutig festgestellt werden kann. Einmal sind aufgrund des Fixkostencharakters vieler Vertriebskosten und des Vorliegens vielfältig verbundener Leistungen die Kosten für bestimmte aktive Vertriebsleistungen nur zum Teil zu isolieren. Zum anderen ist auch eine qualitative Abgrenzung der aktiven Vertriebsleistungen nicht eindeutig möglich. Manche Tätigkeiten im Rahmen der Umsatzabwicklung enthalten eine schwer zu erfassende aktive Komponente, andererseits können etwa Werbeleistungen nicht nur der Umsatzerzielung, sondern auch der Schaffung eines allgemein positiven Firmenbildes dienen und stellen dann nur teilweise aktive Vertriebskosten dar.

Aber auch wenn Kostenhöhe und aktive Vertriebsleistungen eindeutig festzustellen sind, ergeben sich schwer zu überwindende Hemmnisse für eine praktische Durchführung einer Marginalanalyse des Einsatzes aktiver Vertriebskosten daraus, daß der auf den Kosteneinsatz zurückgehende Umsatzzuwachs konkret kaum zu isolieren ist. Das folgt zunächst daraus, daß sehr viele sonstige Faktoren gleichzeitig die Umsatzhöhe beeinflussen. So können Umsatzveränderungen auf Veränderungen primärer Nachfragebestimmungsgründe wie Bedürfnisstruktur und Kaufkraft zurückgehen²⁾. Als sekundäre Faktoren können autonome

1) Vgl. F. Edler, Zur Literatur über die Werbewirkungsanalyse, in: ZfB, Bd. 35 (1965), S. 443 ff.

2) Zur Systematisierung der Nachfragebestimmungsgründe vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 30 ff.

oder induzierte aktive Maßnahmen der Konkurrenten zu Umsatzveränderungen führen. Schließlich wirken vielfältige tertiäre Faktoren auf den Umsatz ein, wie konjunkturelle Veränderungen, Modewechsel oder Saisonschwankungen. Diese Faktoren sind schon qualitativ kaum vollständig erfassbar¹⁾, ihre quantitative Wirkung ist häufig nur in Umrissen abschätzbar oder meßbar. Die Umsatzwirkungen des Aktionsparametereinsatzes sind deshalb nicht einmal als Restgröße zuverlässig zu isolieren, ganz abgesehen von einer positiven "autonomen" Bestimmungsmöglichkeit.

Die Erfassung der Wirkungen des Aktionsparametereinsatzes wird weiter dadurch erschwert, daß sie sich nicht nur in der gleichen Periode, sondern zum Teil verzögert in späteren Perioden in gesteigerten Umsätzen niederschlagen. So führen häufig erst wiederholte Kundenbesuche zu einem Abschluß, wenn auch die ersten Besuche zur Kontaktschaffung und Kundeninformation trotzdem notwendig sind. Auch in der Werbung ist in der Regel das Ziel der Umsatzsteigerung nur durch eine stufenweise Motivation der Werbeempfänger zu erreichen²⁾. Damit zeigt sich aber die Wirkung des Aktionsparametereinsatzes jeweils nur zum Teil als Umsatzsteigerung in der Periode, zum Teil dagegen als Investition in Goodwill, die sich erst in späteren Perioden umsatzmäßig auswirkt. Der Grad der Veränderung in der psychischen Motivation der möglichen Kunden läßt sich zwar in gewissen Grenzen quantifizieren, jedoch ist der Zusammenhang zwischen Motivationserfolg und schließlichem Einkauf von zu vielen weiteren Faktoren abhängig, so daß sich daraus tragfähige Beurteilungsmöglichkeiten der Effizienz der eingesetzten aktiven Vertriebskosten nicht ableiten lassen³⁾.

Schließlich wird die Erfassung des auf einen bestimmten Aktionsparametereinsatz zurückzuführenden Umsatzzuwachses auch dadurch behindert, daß in aller Regel mehrere Aktionsparameter gleichzeitig eingesetzt werden. Eine Zurechnung bestimmter Teile des eventuell erhöhten

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 30.

2) Vgl. F. W. Rodgers, Marketing in an Competitive Economy, London 1965, S. 217 f.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 217.

Umsatzes auf einen isolierten Aktionsparameter ist dann nicht mehr zu begründen, da der Umsatzzuwachs das gemeinsame Ergebnis der verschiedenen Parameteraktivitäten darstellt. Allerdings verhindert das nicht, die relative Wirksamkeit verschiedener Zusammensetzungen von Aktionsparameterarten zu beurteilen und so gewisse Erfahrungswerte über die auf dem betreffenden Markt wirksamste Kombination des Aktionsparameterereinsatzes zu gewinnen.

Im ganzen zeigt sich, daß nicht nur der Erfassung der Kosten, sondern in besonderem Maße der isolierten Erfassung der Wirkung der Aktionsparameter erhebliche Schwierigkeiten entgegenstehen. Die theoretisch zu fordernden Vergleiche von aktiven Vertriebskosten und Umsatzzuwachs im Rahmen von Gleichgewichtsbetrachtungen können deshalb praktisch nur unter Einräumung so großer Fehlertoleranzen vorgenommen werden, daß nur sehr unsichere Aussagen über Effizienz und Vertretbarkeit dieses Aufwandes möglich sind. Für die angemessene Verrechnung der aktiven Vertriebskosten sind aus der Unbestimmtheit des Zusammenhangs zwischen Kosteneinsatz und bewirkter Umsatzveränderung entsprechende Konsequenzen zu ziehen. Zugleich ergibt sich aber die Aufgabe, auch im Rahmen der Vertriebskostenrechnung nach Möglichkeit den hohen Grad der Unsicherheit im Einsatz der Aktionsparameter zu verringern und so einen Beitrag auch zur Rationalisierung des Einsatzes aktiver Vertriebskosten zu leisten.

III. ZWECKE DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG

A. Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungs- grundlage

1. Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungs- grundlage im Absatzbereich

a) Entscheidungen über die Preisfestsetzung

Die Vertriebskostenrechnung als Teil des Rechnungswesens dient der Unternehmungsführung als Dispositionsgrundlage. Der Begriff des Disponierens im betriebswirtschaftlichen Prozeß soll dabei nicht in dem engen Sinn Gutenbergs auf Entscheidung und Planung sowie Umsetzen des Geplanten in die Wirklichkeit im Gestalten und Vollziehen beschränkt werden¹⁾; vielmehr umfaßt er auch die Kontrolle²⁾. Planung, Vollzug und Kontrolle als Elemente der Disposition treten in jedem wirtschaftlichen Hergang in der Unternehmung auf, also bei kurzfristigen Entscheidungen, mittelfristigen Umstellungen oder langfristigen Strukturänderungen, auf allen Ebenen der Unternehmungshierarchie und in allen ihren Bereichen³⁾. Als Kostenrechnung, die sich auf den Komplex der Vertriebskosten bezieht, hat die Vertriebskostenrechnung vor allem geeignete Informationen für die Planung und Kontrolle des Vertriebsprozesses in Produktions- und Handelsunternehmungen bereitzustellen. Wegen der Interdependenz der verschiedenen Unternehmungsbereiche muß sie aber auch Dispositionsgrundlage für die Gesamtunternehmung sein.

Ein Hauptzweck der Vertriebskostenrechnung ist die Fundierung von Entscheidungen bezüglich der Absatzpreise. Wenn auch die Preisstellung meist entsprechend den dynamischen Verhältnissen von Angebot und Nachfrage und der speziellen Situation der Unternehmung zu modifizieren ist, so sind doch die Kosten in sehr vielen Fällen eine wesentliche Grundlage der Preisbildung. Eine Preisbestimmung aufgrund der Kosten

1) Vgl. E. Gutenberg, Die Produktion, a.a.O., S. 131.

2) Vgl. M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 238.

3) Vgl. ebenda.

kann grundsätzlich dann erfolgen, wenn der kostendeterminierte Preis dem Abnehmer aufgezungen werden kann, etwa weil kein Marktpreis besteht und die Ist-Kosten als Grundlage der Rechnungstellung vereinbart werden oder weil der Abnehmer, wie häufig im Konsumentenmarkt, den Preis der Waren als unabänderliche Basis des Vertragsabschlusses hinnimmt¹⁾. In der Industrie hat in diesen Fällen die Vertriebskostenrechnung naturgemäß ergänzend zu sonstigen Kostendaten die Preisstellung zu fundieren; im Handel ist sie die ausschließliche Grundlage der Selbstkostenermittlung.

Wo eine Preisermittlung nicht erforderlich ist, dient die Vertriebskostenrechnung der Preisbegrenzung. Auch wenn die Preisstellung nicht an die Kosten gebunden ist, geben doch die ermittelten Kostenwerte gewisse Richtpunkte. Das gilt einmal bei starkem Preisdruck, wo die Kostenrechnung als Mittel der Absatzsteuerung eingesetzt werden kann, indem sie verschiedene Stufen des Dringlichkeitsgrades der Kostendeckung ermittelt²⁾. Zur Bestimmung der Preisuntergrenzen sind allerdings nicht nur Kostenwerte zu ermitteln, sondern weitere Faktoren zu berücksichtigen, wie insbesondere Liquiditätsgesichtspunkte in dynamischer Betrachtung und unter Beachtung der Möglichkeiten von Kapazitätsveränderungen³⁾. Zum anderen geben die ermittelten Selbstkosten auch Anhaltspunkte zur Vermeidung einer überhöhten Preisfestsetzung, durch die die Konkurrenz in den betreffenden Markt gelockt und so die Markstellung gefährdet werden kann. Die Vertriebskostenrechnung dient dabei nicht nur zur Ermittlung von Kostenwerten für einzelne Produkte, sondern auch für Aufträge. Vor allem die Auftragsgrößenrabatte erfordern, soweit sie ein Äquivalent für Vertriebskostensparnisse darstellen sollen, eine entsprechende Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößenklassen.

1) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 69.

2) Vgl. derselbe, Kostenrechnung, a.a.O., S. 70.

3) Vgl. R.-B. Schmidt, Aspekte zur Bestimmung finanzwirtschaftlicher Preisuntergrenzen, in: BFuP, 17. Jg. (1965), S. 279 ff. u. S. 284 ff.

b) Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungs-
grundlage für die rationale Gestaltung des Vertriebsprozesses

Als Grundlage rationaler Absatzdispositionen müssen in der Unternehmung sowohl die Vertriebskostenrechnung als auch die Marktforschung dienen¹⁾. Durch Marktanalyse und laufende Marktbeobachtung, durch Werbeforschung, Analyse der Vertretertätigkeit, Untersuchungen auf der Grundlage psychologischer Erkenntnisse und andere Verfahren werden die Wirksamkeit der Mittel zur Nachfragebeeinflussung erhöht und die Entscheidungen im Absatzbereich nach den Marktbedingungen ausgerichtet. Für eine rationale Absatzgestaltung sind aber zusätzlich auch die Kostenverhältnisse zu berücksichtigen. Die Vertriebskostenrechnung hat dazu situationsbezogene Informationen über Höhe, Struktur und Abhängigkeiten der Vertriebskosten bereitzustellen und es dadurch zu ermöglichen, "die drei Grundprinzipien betrieblichen Wirtschaftens: der rentabelsten Kapitalnutzung, der wirtschaftlichsten Gutsverwendung und des angemessenen Gesamtgewinns in jedem Fall zur Anwendung zu bringen ..."²⁾ Zusätzlich sind bei der Ausrichtung des Vertriebsprozesses nach diesen Prinzipien ebenso wie in anderen Unternehmungsbereichen allerdings Grenzen der Rationalisierung zu beachten, die auf der betrieblichen Ebene insbesondere in einer humanen und sozialen Vertriebsgestaltung liegen³⁾.

Als Planungs- und Entscheidungsgrundlage ist die Vertriebskostenrechnung zukunftsorientiert. Die Vorrechnung baut auf der Nachrechnung als Stück- oder Periodenrechnung in der Betriebsbuchhaltung auf. Eine "laufende", "begleitende" oder "Zwischenrechnung" stellt dagegen stets entweder eine Vorrechnung oder eine Nachrechnung dar, die sich dem Unternehmungsgeschehen zeitlich möglichst eng anschließt⁴⁾. Aus der laufenden Nachrechnung im Rahmen der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung ergibt sich zunächst ein genereller Überblick über die Kostenverhältnisse im Vertrieb, der aber in vielen Fällen nicht unmittel-

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 11.

2) K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 68.

3) Vgl. M. Lohmann, Ziele und Grenzen der Rationalisierung in der Wirtschaft, in: Wirtschaftsdienst, 30. Jg. (1950), Heft 12, S. 12.

4) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 78 f.

bar als Grundlage für die kostenbewußte Gestaltung des Vertriebsprozesses dienen kann. Vielmehr sind in einer statistischen Aufbereitung und Auswertung der ermittelten Kostengrößen die Verlustquellen im Vertrieb zu lokalisieren, aus deren Analyse sich spezifische Hinweise auf geeignete Verbesserungsmaßnahmen ergeben und sich Prognoserechnungen über die Kostenwirkungen solcher Maßnahmen entwickeln lassen¹⁾.

Die Aussagefähigkeit der Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage wird wesentlich erhöht, wenn nicht nur die Kostenverhältnisse, sondern auch die entsprechenden Erlösverhältnisse analysiert werden. Die Höhe der auf einen Absatzbereich, etwa ein Absatzgebiet, einen Absatzweg oder eine sonstige Gruppierung von Kostenträgern entfallenden Vertriebskosten sagt nichts aus über die Anerkennung der mit diesen Kosten verbundenen Leistungen im Markt. Erst durch den Vergleich mit den durch die verschiedenen Objekte erzielten Erlösen läßt sich die Angemessenheit des Kosteneinsatzes beurteilen. Durch Berechnung von Gewinnmargen für die verschiedenen Absatzbereiche läßt sich deren relative Förderungswürdigkeit bestimmen. Dadurch kann beispielsweise der Einsatz der aktiven Vertriebskosten nach der Gewinnergiebigkeit der Absatzbereiche ausgerichtet oder es können Maßnahmen zur Eliminierung von Verlustträgern begründet werden. Um aussagefähige Analysenergebnisse zu erhalten, ist daher die Kostenträgerrechnung durch eine Ergebnisrechnung zu ergänzen²⁾.

Als Planungs- und Entscheidungsgrundlage hat die Vertriebskostenrechnung auch Daten bereitzustellen, die in den verschiedenen Verfahren des Operations Research in Entscheidungsrechnungen eingehen können. Der rentablen Anwendung dieser höheren Form der Auswertungsrechnung³⁾ sind allerdings im Absatzbereich ziemlich enge Grenzen gesetzt, wie Kulhavy in einer typisierenden Untersuchung nachweist⁴⁾. Seine

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 309.

2) Vgl. O. Bredt, Auftrags- oder Abteilungsrechnung?, in: Technik und Wirtschaft, 33. Jg. (1940), S. 87; K. P. Fischer, a.a.O., S. 73; P. Riebel, Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Absatzanalyse, in: Absatzwirtschaft, herausgegeben von B. Hessenmüller und E. Schnauffer, Baden-Baden/Bad Homburg v.d.H., 1964, S. 609 (im folgenden zitiert als P. Riebel, Absatzanalyse).

3) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 82 f.

4) Vgl. E. Kulhavy, Die Operationsforschung in Handel und Vertrieb, in: A. Angermann (Hg.), Betriebsführung und Operations Research, Frankfurt/M. 1963, S. 140 ff.

Ergebnisse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Anwendbarkeit des Operations Research im Absatz¹⁾

<u>Anwendung eher möglich</u>	<u>Anwendung kaum möglich</u>
Technische Abwicklung der Güterverteilung	Aktive Beeinflussung der möglichen Käufer
Genauere Vorhersehbarkeit der Absatzmengen	Unbestimmt schwankende Absatzmengen
Absatz von Massenartikeln	Absatz von Einzel- oder Serienfabrikaten
Großbetriebe des Handels	Mittlere und Kleinbetriebe des Handels
Uniformierte Bedürfnisse der Abnehmer	Individualbedürfnisse der Abnehmer

Die wichtigste Einschränkung für die Anwendung des Operations Research ergibt sich bezüglich der Maßnahmen zur aktiven Beeinflussung der möglichen Käufer. Die Aufstellung von Entscheidungsmodellen hat hier, jedenfalls vorerst, nur theoretische Bedeutung, da die notwendigen konkreten Informationen über die Abhängigkeit des Umsatzes von den aktiven Vertriebskosten als Voraussetzung konkreter Entscheidungsrechnungen nicht mit ausreichender Genauigkeit zu gewinnen sind²⁾. Es sind also bisher mehr untergeordnete Entscheidungsprobleme im Bereich der Umsatzabwicklung in sehr großen Unternehmungen, zu deren Lösung durch Methoden des Operations Research die Vertriebskostenrechnung Informationen bereitstellen kann. Soweit aber im Vertrieb die Verfahren des Operations Research anwendbar sind, kommt der Vertriebskostenrechnung zur Bereitstellung von Daten wesentliche Bedeutung zu: "Die von manchen Autoren zunächst vertretene Auffassung, als ob durch die modernen Methoden der Kalkülmodelle die (mit einem leicht abwertenden Unterton als traditional bezeichnete) Kostenrechnung über-

1) Vgl. E. Kulhavy, a.a.O., S. 140 ff.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Focus on Cost Problems, a.a.O., S. 22.

flüssig werde oder gar überholt sei, muß von ihnen später wieder aufgegeben werden. Im Gegenteil, die ermittelnde Kostenrechnung wird sogar noch wichtiger und vor spezielle Aufgaben ihres weiteren Ausbaues gestellt. "1)

Die Vertriebskostenrechnung ist, wie jede Kostenrechnung, als Mittel auf die jeweiligen Zwecke, die verfolgt werden, einzustellen²⁾. Da nicht alle Zwecke durch die gleichen zahlenmäßigen Informationen erfüllt werden können, sind häufig für die kostenmäßige Fundierung bestimmter Vertriebsentscheidungen Sonderrechnungen durchzuführen, die auf der laufenden zweckindifferenten oder auf einen Hauptzweck ausgerichteten "Grundrechnung" aufbauen können³⁾. In den zweckspezifischen Sonderrechnungen sind die Vertriebskosten auf ihre Abhängigkeit von der betreffenden Entscheidung zu untersuchen und so die voraussichtlichen Kostenwirkungen zu ermitteln. In den Entscheidungen im Vertriebsbereich sind außer den Kosten neben sonstigen Faktoren sehr häufig auch Auswirkungen auf die Erlöse im Kalkül zu berücksichtigen, die auch dann, wenn sie nur qualitativ faßbar sind, die Entscheidungen modifizieren können. Unabhängig davon dienen die Ergebnisse der Vertriebskostenanalyse dazu, jedenfalls die Unsicherheit bezüglich der kostenmäßigen Auswirkungen der betreffenden Entscheidungen zu verringern.

2. Die Vertriebskostenrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage für die Gesamtunternehmung

Die Zwecke der Vertriebskostenrechnung sind keineswegs darauf beschränkt, ausschließlich als Dispositionsgrundlage für den Vertrieb zu dienen. In Produktions- wie in Handels- oder Dienstleistungsunternehmungen ist eine Koordinierung aller Teilbereiche notwendig, wenn eine der jeweiligen Zielkonzeption entsprechende Gestaltung der Unternehmung erreicht werden soll. Wegen der Interdependenz der Teilbereiche sind die Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung damit auch Planungs- und Entscheidungsgrundlagen für die Gesamtunternehmung

1) E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 260.

2) Vgl. derselbe, Kostenrechnung, a.a.O., S. 71.

3) Vgl. E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 280.

Kontrollen erfolgen dagegen in viel stärkerem Maße bereichsmäßig isoliert, so daß der Vertriebskostenrechnung kaum Kontrollaufgaben für die Gesamtunternehmung zufallen.

Die Auswirkungen der Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung auf Entscheidungen im Rahmen der Gesamtunternehmung lassen sich aus der Stellung der Teilpläne im Wirtschaftsplan der Unternehmung ableiten ¹⁾. Durch die Vertriebskostenrechnung werden Höhe und Zusammensetzung der Vertriebskosten festgestellt. Daraus läßt sich in einer auswertenden Prognoserechnung auf der Grundlage der detaillierten Unterpläne des Absatzplanes ein Vertriebskostenplan entwickeln. Der Vertriebskostenplan wirkt sich unmittelbar auf den Aufwands- und weiter auf den Ausgabe-, Zahlungs- und Kassenplan aus. Durch zuverlässige Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung werden damit auch zuverlässigere Finanzdispositionen möglich. Im Rahmen der Koordinierung der Teilpläne werden darüber hinaus dadurch auch Entscheidungen in den übrigen Unternehmungsbereichen beeinflusst.

Die größte Bedeutung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage für die Gesamtunternehmung kommt der Vertriebskostenrechnung dann zu, wenn es durch sie gelingt, die Absatzplanung sicherer vorzunehmen, indem sie Voraussetzungen schafft, die Umsatzwirkungen der aktiven Vertriebskosten genauer vorherzubestimmen oder Hinweise dafür zu erhalten, in welche Umsatzbereiche der aktive Vertriebsaufwand vorwiegend gelenkt werden sollte. Daraus ergeben sich umfassende Wirkungen auf sämtliche Teilpläne der Unternehmung. Eine möglichst zuverlässige Absatzplanung erlaubt zunächst eine entsprechende Produktions- bzw. Beschaffungsplanung einschließlich ihrer Unter- und Nebenpläne, die sich beispielsweise auf den Personalbereich auswirken, die aber auch in der Produktentwicklung zur Wirkung kommen. In der Finanzsphäre wirkt sich die zuverlässigere Absatzplanung ebenfalls umfassend aus, indem sich einerseits genauere Ertrags- und Einnahmepläne und andererseits genauere Aufwands- und Ausgabepläne entwickeln lassen, die in die Zahlungs-, Kassen- und Kreditplanung eingehen ²⁾. Es zeigt sich also, daß eine

1) Vgl. M. Lohmann, Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung, 1. Aufl., a.a.O., S. 117; derselbe, Einführung, a.a.O., S. 204.

2) Vgl. derselbe, Einführung, a.a.O., S. 204.

aussagefähige Vertriebskostenrechnung durch Fundierung von Absatz-
entscheidungen, insbesondere bezüglich des Absatzprogrammes, gleich-
zeitig eine Dispositionsgrundlage für die Gesamtunternehmung darstellt.

B. Die Vertriebskostenrechnung als Kontrollgrundlage

Außer als Planungs- und Entscheidungsgrundlage hat die Vertriebskostenrechnung als Kontrollgrundlage zu dienen. Sie hat Kostenstruktur, Kostengestaltung und Gebarung des Vertriebs zu überwachen. "Der Sinn dieser Kontrolle ist Vermeidung jeglicher Verschwendung an Material, [Arbeitsleistung,] Maschinen und Kapital, Benutzung der wirtschaftlichsten Verfahren, Organisationen und Arbeitsmittel. Das Kriterium ist die Kosten- und Ertragszahl, die alles mit allem vergleichbar macht."¹⁾ Dem Kontrollzweck der Kostenrechnung und damit auch der Vertriebskostenrechnung kommt aus mehreren Gründen große Bedeutung zu. Mit zunehmender Unternehmungsgröße wird die kostenrechnerische Kontrolle immer wichtiger als Ersatz der abnehmenden Möglichkeiten einer persönlichen Überwachung der Vertriebsgebarung. Die Dynamik des Betriebsgeschehens macht dabei eine laufende und möglichst kurzfristige Kontrolle erforderlich. Schließlich erfordert der fixe und komplexe Charakter vieler Kostenteile eine sehr präzise Kostenkontrolle. "Nur genaueste Betriebsüberwachung zeigt die Stellen der Verschwendung und der Kostensenkungsmöglichkeit; sie wirkt erzieherisch und führt zur Erhöhung der Sparsamkeit."²⁾

Voraussetzung einer wirksamen Kontrolle ist die Festlegung von geeigneten Vergleichsmaßstäben für die Beurteilung der tatsächlichen Entwicklung. Als einfacher Vergleichsmaßstab für die mit den verschiedenen Tätigkeiten im Vertrieb verbundenen Kosten können die betreffenden Kosten einer oder mehrerer Vorperioden dienen, insbesondere der von Saisoneinflüssen prinzipiell gleich betroffenen Vorjahresperioden. Im Periodenvergleich können aber fortgesetzte Unwirtschaftlichkeiten nicht festgestellt werden. Geeignete Kontrollmaßstäbe sind aufgrund systematischer Tätigkeitsanalysen aufgestellte Budgets, in denen ferner die Wirkungen vorhersehbarer Veränderungen von Kosteneinflussfaktoren und in flexiblen Budgetansätzen die Wirkungen unterschiedlicher, nicht vorhersehbarer Beschäftigungsgrade des zu kon-

1) K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 66.

2) derselbe, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 67.

trollierenden Teilbereiches im Vertrieb berücksichtigt werden können¹⁾. Eine sehr genaue Vertriebskostenkontrolle ist schließlich dann möglich, wenn die Kosten mit den Leistungen verglichen und pro Leistungseinheit aufgrund systematischer Untersuchungen des mengen- und wertmäßigen Faktoreinsatzes Standardkosten berechnet werden können²⁾. Da Voraussetzung eines solchen Kontrollverfahrens aber die hinreichende Meßbarkeit der Leistungen ist, sind Kostenstandards zur Vertriebskostenkontrolle vor allem im Bereich der Umsatzabwicklung, viel weniger dagegen bei den akquisitorischen Tätigkeiten anwendbar³⁾.

Durch Vergleich der tatsächlichen Entwicklung mit den vorgegebenen Vergleichsmaßstäben werden Kostenabweichungen in den verschiedenen Abrechnungsbereichen schnell und leicht erkannt. Das Aufdecken der Ursachen dieser Abweichungen und vor allem die Feststellung der Verantwortlichkeit für sie ist dagegen keineswegs unproblematisch, da neben autonomen Kosteneinflußgrößen auch Dispositionen in anderen Unternehmensbereichen Kostenabweichungen in einer Abteilung bewirken können⁴⁾. Immerhin führt die Abweichungsanalyse zu einer differenzierten Durchdringung des Kostenkomplexes, wodurch Begründungen für eventuell erforderliche korrektive Maßnahmen gewonnen und Unwirtschaftlichkeiten schneller aufgedeckt werden können⁵⁾. Zugleich dient die Analyse der Abweichungen der Verbesserung zukünftiger Planungen und der Anpassung der Kontrollmaßstäbe. Kontroll- und Planungsfunktion stehen also in einem engen Zusammenhang.

Die Kontrollrechnung baut zwar auf der "zweckindifferenten Grundrechnung" auf, sie ist aber im Aufbau des Zahlengefüges, im Rechenverfahren, im Umfang des in die Rechnung einzubeziehenden Zahlenmaterials und in sonstigen Besonderheiten nach dem speziellen Zweck zu gestalten⁶⁾. Die zweckspezifische Gestaltung des Zahlenwerks ist

1) Vgl. K. Käfer, Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1964, S. 73.

2) Vgl. derselbe, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 79 u. S. 82.

3) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 384 f.

4) Vgl. R.-B. Schmidt, Kostenverantwortung im Betrieb, in: Harzburger Hefte, o.Jg. (1963), S. 24 ff., bes. S. 26.

5) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 134.

6) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 70 f.

eine wesentliche Voraussetzung der optimalen Zweckerfüllung. Versucht die Rechnung in einem einheitlichen Rechengang mehreren divergierenden Zwecken, etwa der Kontrolle der Betriebsgebarung und der Ermittlung von Grundlagen für die Preisfestsetzung, gerecht zu werden, so wird wegen notwendiger Kompromisse in der Rechnungsgestaltung keiner der Zwecke optimal erreicht. So ist es erklärlich, wenn in der Praxis sehr häufig festgestellt wird, daß das Zahlenwerk der laufenden, meist zweckindifferenten Kostenrechnung nur in geringem Maße tatsächlich als Instrument der Unternehmungsführung eingesetzt wird.

In die spezifische Kontrollrechnung sind die den zu kontrollierenden Bereich betreffenden und für Kontrollzwecke geeigneten Zahlen aufzunehmen. Insbesondere sind nur die von dem betreffenden Bereichsleiter beeinflussbaren Kosten zu kontrollieren, wobei die Unterscheidung von kontrollierbaren und nicht kontrollierbaren Kosten nicht mit der Unterscheidung von fixen und variablen Kosten zusammenzufallen braucht, da einerseits auch die Fixkosten oder ihre Ausnutzung beeinflussbar und andererseits auch variable Kosten durch den Bereichsleiter unbeeinflussbar sein können¹⁾. Zur optimalen Zweckerfüllung sind in die Kontrollrechnung schließlich nur die wichtigsten und nicht zu viele Daten einzubeziehen, so daß nicht "in jedem einzelnen Falle alles kontrolliert wird. Nichts ist so individuell wie Kontrolle, und nichts kann so leicht übertrieben werden wie gerade sie. Wenn sie nicht imstande ist, erzieherisch und dispositiv zu wirken und die Arbeitsfreudigkeit durch Nachweis der Leistungen zu erhöhen, kann sie mehr schaden, als sie nützt."²⁾

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 21; P. Riebel, Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: ZfB, 26. Jg. (1956), S. 278 ff.

2) K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 68 (Hervorhebungen weggelassen).

C. Sonstige Zwecke der Vertriebskostenrechnung

In erheblich geringerem Maß als die Kostenrechnung im Fertigungsbereich hat die Vertriebskostenrechnung außer als Planungs- und Kontrollgrundlage sonstigen Zwecken zu dienen. Das folgt hauptsächlich daraus, daß eine Aktivierung von Vertriebskosten in der Bilanz regelmäßig aufgrund der gesetzlichen Vorschriften unterbleibt, so daß der Sonderzweck der Bestandsbewertung entfällt. Für besondere Fälle, wie beispielsweise zum Nachweis von Schadensersatzansprüchen, kann die Vertriebskostenrechnung allerdings durchaus eine geeignete Grundlage des Kostennachweises darstellen. In den USA besteht für die Vertriebskostenrechnung ein wesentlicher Sonderzweck darin, daß durch sie gegebenenfalls nachzuweisen ist, daß gewisse Preisdifferenzierungen gegenüber den Abnehmern durch entsprechende Vertriebskostenunterschiede gerechtfertigt sind und ihnen daher nicht die Bestimmungen der Robinson Patman Act entgegen¹⁾stehen.

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 345 ff.

Zweiter Teil: VERFAHREN DER VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG

I. DIE TRADITIONELLE VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG

A. Darstellung der Verfahren

1. Industrielle Vertriebskostenrechnung

a) Die Kostenartenrechnung

Das Instrument zur konkreten Ermittlung von Höhe, Struktur und Verlauf der Vertriebskosten und zur rechnerischen Aufbereitung der Ermittlungsergebnisse als Dispositionsgrundlage im weitesten Sinne ist die Vertriebskostenrechnung. Aufbauend auf den "traditionellen" Verfahren wurden in der Literatur verschiedene Vertriebskostenrechnungssysteme als Reformvorschläge beschrieben. Zweckmäßiger Ausgangspunkt der Darstellung der Verfahren und der Beurteilung ihrer Eignung zur Erfüllung der Zwecke ist daher die traditionelle Vertriebskostenrechnung. Im Vergleich mit ihr lassen sich die verfahrensmäßigen Ansatzpunkte der Reformvorschläge spezifizieren und der Grad ihrer Eignung zur Erfüllung der Zwecke vergleichend beurteilen.

Unter traditioneller Vertriebskostenrechnung sollen jene älteren Verfahren verstanden werden, die vor allem durch die administrative Einführung vor und während des Krieges und wegen ihrer Anerkennung als Bewertungsgrundlage in Bilanz- und Steuerrecht in der Praxis weit verbreitet sind und häufig auch als "Zuschlagskalkulation" bezeichnet werden. Da sich der Begriff der Zuschlagskalkulation aber von einer bestimmten Art der Kostenträgerrechnung ableitet, ist er zu eng, da in der traditionellen Vertriebskostenrechnung auch andere Kalkulationsverfahren, wie beispielsweise die Divisionskalkulation, angewendet werden können und er die Phase der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung in enger Auslegung nicht umfaßt. Die Darstellung des Verfahrens der traditionellen Vertriebskostenrechnung ist vor allem wegen des sehr unterschiedlichen praktischen und theoretischen Entwicklungsstandes

für Industrie und Handel getrennt vorzunehmen."

Die erste Phase in der Kostenrechnung bildet die Kostenartenrechnung, deren Ziel die vollständige Erfassung und die Gliederung der Kosten nach Kostengüterarten ist. In der industriellen Kostenrechnung erfolgt allerdings diese Rechnung in der Regel nicht getrennt für die Vertriebskosten, sondern im Rahmen der gesamten Kostenerfassung. Eine Abtrennung der Vertriebskosten erfolgt erst im Rahmen der Verteilung der Kosten auf Kostenstellen. Deshalb kann ein Überblick über die Kostenarten in der industriellen Vertriebskostenrechnung erst aus der Kostenstellenrechnung abgeleitet werden. Die Vertriebskostenartenrechnung stellt also die nach Kostenarten untergliederte Zusammenfassung aller den Vertriebskostenstellen belasteten Kosten dar.

Bei der Vertriebskostenerfassung und ihrer Abgrenzung von den Kosten sonstiger Unternehmungsbereiche sind die als Grundlagen der Vertriebskostenrechnung dargestellten Prinzipien zu beachten. Die Gliederung der Vertriebskosten nach Kostenarten richtet sich nach Gesichtspunkten der gesamten Kostenrechnung, insbesondere des Fertigungsbereiches, während sie nur bei wenigen, ausschließlich im Vertrieb anfallenden Kostenarten vorwiegend nach Vertriebsgesichtspunkten erfolgen kann. Im übrigen zeigt sich auch bei der aus der Kostenstellenrechnung abgeleiteten Vertriebskostenartenrechnung die Problematik des Kostenartenbegriffes, der sich "schwer und nur ganz allgemein definieren läßt"¹⁾, und unter den sowohl "primäre" Kostenarten fallen, "wenn die Kostengüter einem Abrechnungsbezirk von außerhalb dieses Bezirkes zufließen"²⁾, als auch "sekundäre" Kostenarten, die aus häufig sehr heterogen zusammengesetzten Kostenumlagen innerhalb des Abrechnungsbezirktes folgen³⁾.

b) Die Kostenstellenrechnung

In der traditionellen Kostenstellenrechnung gelten für den Vertriebsbereich gleiche Prinzipien wie für die übrigen Unternehmungsbereiche⁴⁾.

1) E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 346.

2) E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 117.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 337 ff., bes. S. 342.

Da der Zweck der Kostenstellenrechnung primär in der Ermöglichung einer leistungsgerechten Belastung der Kostenträger mit Gemeinkosten gesehen wird, ist "der entscheidende Gesichtspunkt für die Ausbildung von Kostenstellen ... die unterschiedliche Einwirkung auf die Kostenträger."¹⁾ Die Gliederung des Vertriebsbereiches in Kostenstellen erfolgt daneben vor allem in Anpassung an die jeweilige Vertriebsorganisation, die Größe der Unternehmung und den Umfang des Vertriebsbereichs. So wird etwa selbst für größere Handwerksbetriebe höchstens eine gemeinsame Vertriebs- und Verwaltungskostenstelle vorgeschlagen²⁾. In sehr differenzierter Absatzorganisation kann die Stellengliederung dagegen auch nach Erzeugnisgruppen, Absatzwegen, Inlands- und Auslandsvertrieb, Verkauf an verschiedene Kundengruppen oder ähnlichen Gesichtspunkten verfeinert werden. Grenzen der Differenzierung der Kostenstellenbildung ergeben sich vor allem aus dem Erfordernis der Übersichtlichkeit und der Wirtschaftlichkeit der Abrechnung.

Unter diesen Gesichtspunkten werden in einem typischen, in der Literatur häufig wiedergegebenen Beispiel einer größeren industriellen Unternehmung die folgenden acht Vertriebsstellen unterschieden³⁾:

- Vertrieb⁴⁾ und Korrespondenz;
- Vertreterdienst, Außenlager, Filialen;
- Werbe- und Musterabteilung;
- Expedition, Versand;
- Fertiglager;
- Fuhrpark-Abfuhr;
- Personenfuhrpark für Vertrieb;
- Vertrieb allgemein.

Die Verrechnung der Vertriebskosten auf die eingerichteten Kostenstellen erfolgt bei den Stelleneinzelkosten direkt, während Stellige-mekosten indirekt durch Anwendung von Verteilungsschlüsseln belastet werden. Ziel dieser Kostenverteilung ist es, die Kostenarten den Kostenstellen als Teilbezirken des Vertriebes im Sinne des "Einwir-

1) E. Kosiol, Kostenrechnung, a. a. O., S. 181.

2) Vgl. K. Röble, Die Selbstkostenermittlung und Preisberechnung im Handwerk, Bad Wörishofen 1957, S. 178 f.

3) Vgl. RKW (Hg.), Größere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen, 3. Aufl., Stuttgart 1948, S. 46 f.; J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a. a. O. nach S. 62; K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a. a. O., S. 454 f.

4) Vertrieb im engeren Sinne.

kungsprinzips" zuzurechnen, in denen die durch die Kosten bewirkten Stellenleistungen entstehen¹⁾. Die Hauptkostenstellen des Vertriebs werden dabei auch mit Umlagen von Hilfskostenstellen belastet. Gewisse Sonderkosten des Vertriebs wie Umsatzsteuer oder Provisionen werden meist nicht auf die Vertriebskostenstellen verrechnet, da sie den Kostenträgern direkt belastet werden können²⁾.

c) Verrechnung der Vertriebskosten auf Kostenträger

In der Kostenträgerrechnung werden die Kosten auf die Leistungen verrechnet. Unter Leistung werden dabei einzelne Produkte oder, wenn bei einem sehr differenzierten Produktionsprogramm die getrennte Belastung jedes Produktes mit zu großem Aufwand verbunden ist, Produktgruppen verstanden³⁾.

Vertriebskosten werden nur auf die zum Absatz bestimmten, nicht auch auf innerbetriebliche Leistungen verrechnet. Ferner sind die Vertriebskosten einer Abrechnungsperiode auf die in dieser Periode abgesetzten, nicht auf die in Menge und Art häufig erheblich davon abweichenden hergestellten Produkte zu verrechnen, da davon auszugehen ist, daß sich die Vertriebsleistungen auf die in der Abrechnungsperiode abgesetzten beziehungsweise im Absatzprozeß befindlichen Produkte beziehen. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn im übrigen die Voraussetzungen für die Anwendung der Divisionskalkulation gegeben sind⁴⁾. Allerdings werden trotzdem in den Beispielen der Literatur sehr häufig⁵⁾ und auch in der Praxis nicht selten⁶⁾ die Vertriebskosten statt auf die abgesetzten auf die in der Abrechnungsperiode hergestellten Produkte bezogen.

1) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 29 f.

2) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 337.

3) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 347.

4) Vgl. E. Kosiol, Die Divisionsrechnung in der industriellen Kalkulation und Betriebsabrechnung, Frankfurt/M. 1949, S. 12 u. S. 14.

5) Vgl. RKW (Hg.), Größere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen und Betriebsuntersuchung, a.a.O., S. 24 u. Anl. 1; J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., Schaubilder 1 u. 2 nach S. 62, Schaubild 28 nach S. 184, Schaubild 30 nach S. 190; K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 454 f. Korrekt dagegen E. Kosiol, Warenkalkulation, a.a.O., S. 138 u. S. 145.

6) Vgl. B. Hessenmüller, Erfassung und Auswertung der Vertriebskosten, in: VDI-Taschenbuch Industrieller Vertrieb, bearbeitet von B. Hessenmüller und anderen, Düsseldorf 1957, S. 170.

Statt die Periodenkosten auf die verschiedenen Leistungsarten der Periode zu beziehen, kann auch eine Verteilung auf Kostenträgereinheiten in der Stückkostenrechnung erfolgen. Nach dem Verfahren der Zurechnung der Vertriebskosten auf die Leistungseinheiten sind Divisions- und Zuschlagskalkulation zu unterscheiden. Bei der Divisionskalkulation wird der Anteil der Vertriebskosten pro Kostenträger ermittelt, indem die gesamten Vertriebskosten einschließlich der Einzelkosten¹⁾ durch die Zahl der Kostenträgereinheiten dividiert wird. Voraussetzung für die Erzielung exakter Ergebnisse durch dieses Verfahren ist die hinreichend gleichmäßige Beanspruchung der Leistungen des Vertriebsbereichs durch die verschiedenen Produkteinheiten²⁾. Durch Ermittlung von Äquivalenzziffern, die gewisse Unterschiede der verschiedenen Produktarten in der Leistungsinanspruchnahme zu gewichten erlauben, kann der Anwendungsbereich der Divisionsrechnung erweitert werden.

Bei der Zuschlagskalkulation werden die Vertriebskosten als Einzel- oder Gemeinkosten unterschiedlich zugerechnet³⁾. Die Vertriebs Einzelkosten werden den Produkten direkt zugemessen; die Vertriebsgemeinkosten werden dagegen mit Hilfe von mengen- oder wertmäßigen Zuschlagsgrundlagen⁴⁾ den Kostenträgern belastet, wobei eine hinreichende Proportionalität zwischen den zu verteilenden Gemeinkosten und der Schlüsselgröße gegeben sein soll⁵⁾.

Als Zuschlagsgrundlage für die Verteilung der Vertriebsgemeinkosten werden traditionell überwiegend wertmäßige Maßstäbe vorgeschlagen, vor allem die Herstellkosten der abgesetzten Produkte, daneben auch die Fertigungskosten und eventuell der Umsatz oder die direkten Vertriebskosten⁶⁾; Mengenschlüssel wie die Zahl der Aufträge, das Transportge-

1) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 204.

2) Vgl. E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 378 ff.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 178 f.

5) Vgl. derselbe, Kostenrechnung, a.a.O., S. 211.

6) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., Anhang 2, S. 451 f.; G. Dirks, E. Pöckel (Bearbeiter), Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, Teil 2, Bd. 1, Kosten- und Leistungsrechnung, Frankfurt/M. 1951, S. 3.

wicht oder ähnliche finden sich kaum. Ohne die Problematik solcher einheitlicher Zuschlagsbasen zu verkennen¹⁾, weist eigenartigerweise Leitner darauf hin, daß sich die Herstellkosten als der "Produktionswert" auch deshalb gut als Zuschlagsbasis eignen, weil sie es erlaubten, zugekaufte Handelswaren auf den Einstandspreis mit gleichen Zuschlagsätzen wie die selbst hergestellten Produkte zu belasten; dagegen führe ein Zuschlag auf der Grundlage der direkten Löhne wegen deren stark schwankender Anteile an den Herstellkosten häufig zu ungerechtfertigter Vertriebskostenbelastung einzelner Produktarten²⁾.

Eine systematische Einordnung der traditionellen Art der Verrechnung der Vertriebsgemeinkosten in der Zuschlagskalkulation ist in einer von Kosiol vorgenommenen Systematisierung der Zuschlagsverfahren möglich. Kosiol unterscheidet nach dem Genauigkeitsgrad der Gemeinkostenverteilung folgende Verteilungsverfahren³⁾:

1. Verrechnung von Gesamtzuschlägen
(ohne Kostenstellenrechnung)
 - a) kumulative und
 - b) elektive Gesamtzuschläge
2. Verrechnung von Stollenzuschlägen
(mit Kostenstellenrechnung)
 - a) kumulative und
 - b) elektive Stollenzuschläge.

Bei Stollenzuschlägen erfolgt im Gegensatz zu Gesamtzuschlägen die Gemeinkostenverteilung für jede Kostenstelle getrennt; bei kumulativer Kostenverteilung werden die gesamten oder pro Kostenstelle zu verteilenden Gemeinkosten durch eine einzige Zuschlagsbasis, bei elektiver Kostenverteilung durch mehrere Zuschlagsbasen verrechnet. In der traditionellen Zuschlagskalkulation werden in aller Regel die gesamten Vertriebsgemeinkosten nach einer einzigen Zuschlagsbasis verteilt, so daß der am wenigsten differenzierte Fall einer Verrechnung von kumulativen Gesamtzuschlägen vorliegt.

Durch die Verwendung einer einzigen Zurechnungsbasis für die Verteilung der gesamten Vertriebsgemeinkosten erfolgt eine Differenzierung

1) Vgl. F. Leitner, a.a.O., (9. Aufl.), S. 304 u. S. 309.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., (9. Aufl.), S. 306 f.

3) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 212.

der Vertriebskostenbelastung der Kostenträger nur in Entsprechung zu dieser Basis, also in der Regel entsprechend den Unterschieden in der Höhe der Herstellkosten. Das gilt auch dann, wenn die Vertriebsgemeinkosten auf mehrere Vertriebsstellen verteilt sind. Wegen der Anwendung einer einheitlichen Zurechnungsbasis wird trotz getrennter Zurechnung keine andere Gesamtbelastung pro Kostenträger erreicht, allenfalls eine wegen mangelnder Leistungsbezogenheit wenig aussagefähige Aufspaltung des Gemeinkostenzuschlages nach den verschiedenen Kostenstellen; deshalb ist es rechnungstechnisch nur konsequent, wenn die zunächst auf mehrere Kostenstellen verteilten Vertriebsgemeinkosten wieder zu einer Summe zusammengefaßt werden, um sie in einem Gesamtzuschlag zu verrechnen.

Durch die Verwendung von Zurechnungsschlüsseln, die sich bei den verschiedenen Vertriebskostenstellen nicht ändern, wird die durch die Vertriebskostenstellenrechnung grundsätzlich geschaffene und auch in den administrativ eingeführten Kostenrechnungsverfahren zunächst vorgesehene¹⁾ Möglichkeit zu differenzierten Zuschlägen in der Kostenträgerrechnung nicht wahrgenommen. Daß auf diese Möglichkeit traditionell verzichtet wird, dürfte neben der Schwierigkeit, leistungsgerechte Zurechnungsbasen zu finden, zum Teil darauf zurückzuführen sein, daß man glaubte, im Interesse zwischenbetrieblicher Vergleiche, insbesondere von Preisvergleichen bei Angeboten für öffentliche Auftraggeber, "eine einheitliche Verwendung bestimmter Schlüssel ... für die Verteilung der Verwaltungs- und Vertriebskosten vorschreiben (zu) müssen, weil sonst die erforderliche Vergleichbarkeit nicht erreichbar ist."²⁾

2. Vertriebskostenrechnung im Handel

Die praktische Ausbildung der Kostenrechnung im Handel war in der Vergangenheit nicht nur geringer als in der industriellen Fertigung, sondern auch geringer als im industriellen Vertrieb³⁾. Häufig, allerdings

1) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 337 f.

2) Dieselben, a.a.O., S. 330.

3) Vgl. H. G. Senger, a.a.O., S. 35.

in vielen Unternehmungen wegen der geringen Größe nicht unberechtigt, ist nur eine Kostengliederung nach Kostenarten anzutreffen, während Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung fehlen oder nur rudimentär ausgebildet sind¹⁾. Aber auch die Kostenartenrechnung ist oft unvollständig, indem vor allem die zeitliche Aufwandsabgrenzung und die Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten unterbleibt und so nur eine gewisse pagatorisch ausgerichtete Aufwandsrechnung im Rahmen der Finanzbuchhaltung erfolgt²⁾. Vor allem mit Zunahme der Betriebsgröße in Groß- und Einzelhandel sind allerdings praktisch immer häufiger auch Handelsunternehmungen mit ausgebauter Kostenrechnung anzutreffen.

Dem geringen praktischen Entwicklungsstand der Kostenrechnung im Handel entspricht die geringe theoretische Bearbeitung der betreffenden Probleme in der Vergangenheit³⁾. Daher ist es im Rahmen der traditionellen Vertriebskostenrechnung nicht möglich, etwa aus den für den Handel vorgeschlagenen Kostenrechnungsverfahren Grundlagen für eine Reform der industriellen Vertriebskostenrechnung abzuleiten, sondern es lehnt sich umgekehrt das Verfahren zur Kosten- und Leistungsrechnung im Handel an die für die industrielle Kostenrechnung entwickelten Vorschläge an⁴⁾. Die Probleme der Kostenrechnung im Handel wurden aber im Rahmen der traditionellen Kostenrechnungstheorie nicht völlig vernachlässigt. Vor allem Hellauer und Kosiol versuchten, ausgehend von dem ungleich höheren Entwicklungsstand der Kostenrechnung im industriellen Fertigungsbereich, die Probleme der Kalkulation im Handel einer Lösung näherzubringen.

Hellauer legt seinen Untersuchungen die besonders kompliziert erscheinenden Kalkulationsprobleme des Außenhandels zugrunde. So werden einerseits einfache und zusammengesetzte Bezugskalkulationen⁵⁾ und

1) Vgl. P. Nowak, Zur Frage der Kostenrechnung in Handelsbetrieben, in: ZfhF, N.F., Bd. 13 (1961), S. 628.

2) Vgl. F. Ziegler, Industrielle Kostenrechnungsregeln und Handel, in: Der praktische Betriebswirt, Jg. 23 (1943), S. 77 f.

3) Vgl. derselbe, Industrielle Kostenrechnungsregeln und Handel, a.a.O., S. 73.

4) Vgl. derselbe (Bearb.), Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Handel, 2.Aufl., Frankfurt/M. 1952, S. 284.

5) Vgl. J. Hellauer, Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin/Wien 1931, S. 152 ff.

andererseits entsprechende Angebotskalkulationen¹⁾ behandelt, bei denen alle wesentlichen rechnerischen Probleme des Waren- wie des Zahlungsmitteltransfers im Außenhandelsgeschäft berücksichtigt werden. Der Schwerpunkt der Kalkulation im Außenhandel liegt dabei auf der richtigen Erfassung und Zurechnung der vielfältigen Waren-, Umschlags- und Finanzspesen. Die "allgemeinen Handlungskosten" sollen dagegen nach den Vorschlägen Hellauers in den meisten Fällen in einem Bruttogewinnzuschlag, wie etwa der Kommission, verrechnet werden, was wegen der geringen Höhe dieser Kosten im Verhältnis zum Umsatz im Außenhandelsgeschäft gerechtfertigt sei²⁾.

Hellauer glaubt, durch die Behandlung der relativ verwickelten Rechnungsprobleme des Außenhandels "auch die Eigentümlichkeiten, die Absatzkalkulationen im allgemeinen besitzen können," im wesentlichen beschrieben zu haben³⁾. Berücksichtigt man jedoch die Kostenverhältnisse im Binnenhandel, so zeigt sich, daß hier in viel geringerem Maß direkte Einkaufs- und Verkaufsspesen ein Kalkulationsproblem darstellen, sondern viel stärker die leistungsgerechte Verrechnung von Gemeinkosten im Vordergrund steht. Dieses Problem aber klammert Hellauer als Untersuchungsgegenstand gerade aus, indem er auf die meist geringe Bedeutung der "gemeinen Handlungskosten" im Außenhandel verweist⁴⁾. Daraus ergibt sich, daß die Vorschläge Hellauers vorwiegend für den Außenhandel Bedeutung besitzen und im wesentlichen Fragen des kaufmännischen Rechnens behandeln⁵⁾, während sie im Binnenhandelsbetrieb lediglich auf die hier verhältnismäßig untergeordneten direkten Bezugs- und Absatzkosten anwendbar sind und der Hauptblock der Vertriebsgemeinkosten der Analyse und Kalkulation entzogen bleibt.

Im Gegensatz zu Hellauer bezieht Kosiol neben den Fragen der Bezugs-

1) Vgl. J. Hellauer, a.a.O., S. 187 ff.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 44 u. S. 187.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 187.

4) Vgl. auch die verschiedenen Kalkulationsbeispiele bei J. Hellauer, a.a.O., S. 153 - S. 197.

5) Vgl. W. Kaeslin, Ziele und Möglichkeiten des Rechnungswesens im Großhandel, Bern 1949, S. 132 f.

und Absatzkalkulation auch die Verrechnung der Gemeinkosten ausdrücklich in die Untersuchung mit ein. Das kommt in der Einteilung der Gesamtkosten des Handelsbetriebes in

1. Warenkosten
2. Handlungskosten
 - a) direkte Handlungskosten
 - b) gemeine Handlungskosten

zum Ausdruck¹⁾.

Für die Kostenerfassung und Verrechnung werden zunächst die Warenkosten als der tatsächliche (Netto-) Einkaufspreis aus dem Rechnungspreis unter Berücksichtigung von Preis- und Mengenkorrekturen, Manipulationskosten, Valuta- und Zeitkorrekturen sowie Rabatten festgestellt²⁾. Die Verrechnung der Handlungskosten erfolgt in Anlehnung an die in der industriellen Kostenrechnung eingeführten Verfahren durch Divisionskalkulation (Massenkalkulation), Stufen- oder Zuschlagskalkulation (Einzelkalkulation) sowie durch eine modifizierte Kostenstellenrechnung in einer Gruppen- oder Abteilungskalkulation. Der Divisionskalkulation kommt dabei praktisch nur eine untergeordnete Bedeutung zu, da die notwendige Einheitlichkeit der Waren und ihrer Kostenbelastung im Handel nur selten gegeben ist³⁾ und auch die Anwendung von Äquivalenzziffern das Problem nur auf die Ebene der genauen Errechnung dieser Ziffern verschiebt⁴⁾.

Die Stufen- bzw. Zuschlagskalkulation soll es ermöglichen, auch sehr verschiedene Waren oder Warengruppen entsprechend dem "tatsächlichen Verhältnis" mit Handlungskosten zu belasten⁵⁾. In einer ersten Stufe werden die direkt den Waren zurechenbaren Handlungskosten verrechnet. Sie sind zum Teil in absoluter Höhe gegeben, teils hängen sie von mengen- oder wertmäßigen Beziehungsgrößen ab, so einerseits Frachten,

1) Vgl. E. Kosiol, Kalkulation und Kostengestaltung im Warenhandel, Bd. 1: Grundlagen der Warenkalkulation, 1. Aufl., Stuttgart 1931, S. 27 (im folgenden zitiert als E. Kosiol, Kalkulation); derselbe, Warenkalkulation, a.a.O., S. 14.

2) Vgl. E. Kosiol, Kalkulation, a.a.O., S. 80 ff.

3) Vgl. derselbe, Kalkulation, a.a.O., S. 83.

4) Vgl. P. Nowak, a.a.O., S. 632.

5) Vgl. E. Kosiol, Kalkulation, a.a.O., S. 87.

Umschlags- oder gewisse Verpackungskosten und andererseits Provisionen, Lagerversicherung oder Umsatzsteuer. Direkt zurechenbare Handlungskosten ergeben sich bei Beschaffung, Lagerung und Absatz der Handelswaren¹⁾. Für die Verrechnung der verbleibenden "gemeinen Handlungskosten" in einer zweiten Stufe der Kalkulation gibt Kosiol nur einen kurzen Hinweis: "Sie werden in einer einzigen Gesamtsumme erfasst und auf die Einstandskosten als Zuschlagsgrundlage bezogen."²⁾

Die Kostenstellenrechnung wird von Kosiol für den Handel in einer gegenüber der industriellen Betriebsabrechnung modifizierten Form vorgeschlagen. Die Kostenstellen gliedern sich in Haupt-, Neben- und Hilfskostenstellen. "Die einzelnen Warenabteilungen des Handelsbetriebes bilden die Hauptkostenstellen und stellen gleichzeitig die Kostenträger dar."³⁾ Die Warenabteilungen werden meist nach organisatorischen Gesichtspunkten abgegrenzt. Der Zweck ihrer Unterscheidung besteht darin, auf verschiedene Warengruppen unterschiedliche Gemeinkostensätze entsprechend der tatsächlichen Belastung verrechnen zu können⁴⁾. Eine getrennte Erfassung von Handlungskosten auf Neben- und Hilfskostenstellen soll nur soweit erfolgen, wie es möglich ist, die auf diesen Stellen gesammelten Kosten durch der Beanspruchung entsprechende Schlüsselgrößen auf die Warenabteilungen umzulegen. Soweit solche Beziehungen nicht hergestellt werden können, ist auf die stellenmäßig getrennte Erfassung zu verzichten; statt dessen sollen diese Kostenteile in die Generalunkosten einbezogen werden, die wie bei der Stufenkalkulation nach dem Einstandspreis der Waren umgelegt werden⁵⁾.

B. Beurteilung der Verfahren

1. Kritik der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung im Vertrieb

Gegen die traditionelle Vertriebskostenrechnung in Handel und Industrie

1) Vgl. E. Kosiol, Kalkulation, a.a.O., S. 32 f..

2) Derselbe, Kalkulation, a.a.O., S. 98.

3) Derselbe, Kalkulation, a.a.O., S. 114.

4) Vgl. derselbe, Kalkulation, a.a.O., S. 121.

5) Vgl. derselbe, Kalkulation, a.a.O., S. 114.

sind erhebliche kritische Einwände zu erheben. Sie beziehen sich nicht nur auf die Kostenträgerrechnung, sondern auch auf die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung. Mit Bezug auf die Kostenartenrechnung im Vertrieb ist allerdings weniger das System der Verfahren, sondern die praktisch ungenügende Verwirklichung der Vorschläge zu kritisieren. So ist vor allem darauf hinzuweisen, daß häufig die Vertriebskosten nur unvollständig erfaßt werden. Sowohl in der Industrie als auch im Handel werden verschiedene, nicht unerhebliche Abzüge vom Bruttoverkaufspreis als Erlösschmälerungen aus der Kostenrechnung ausgeklammert, obwohl ihnen häufig Vertriebsleistungen gegenüberstehen und sie deshalb Kostencharakter haben¹⁾. Besonders im Handel werden zudem häufig kalkulatorische Kosten, wie Eigenmiete und Unternehmerlohn, nicht angesetzt. Systembedingt ergeben sich in der industriellen Vertriebskostenrechnung meist gewisse Nachteile für die zuverlässige weitere Vertriebskostenrechnung daraus, daß die Kostenartenpläne überwiegend auf die Erfordernisse der Kostenrechnung im Produktionsbereich abgestellt sind²⁾.

Auch gegen die traditionelle Kostenstellenrechnung im Vertrieb sind verschiedene Einwendungen zu erheben. In der industriellen Unternehmung wird traditionell die Kostenstellenrechnung nach gleichen Prinzipien wie im Produktionsbereich durchgeführt. Die Tätigkeiten im Vertriebsbereich sind aber regelmäßig so differenziert und vielfältig, daß durch Bildung weniger Kostenstellen kaum hinreichend homogene Leistungsbereiche abgegrenzt werden können³⁾. Die Zusammenfassung heterogener Tätigkeiten führt dazu, daß sich keine übereinstimmenden Maßgrößen für die Stellenleistungen finden lassen. Dadurch wird nicht nur eine eventuelle Verrechnung der Stellenkosten auf Kostenträger nach der Leistungsanspruchnahme verhindert, sondern auch die Beurteilung und Kontrolle dieser Kosten erschwert. Die erhaltenen Informationen sind teilweise verzerrt und können als falsche Informationen zu größeren Fehldisposi-

1) Vgl. M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 146.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 22.

3) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 108 f.

tionen führen, als wenn überhaupt keine Informationen vorliegen. Im Handel besteht in der Regel keine Kostenstellenrechnung, deren Zweckmäßigkeit auch gelegentlich bestritten wird¹⁾. Soweit sie vorgeschlagen wird, ist ihre Funktion auf die Ermöglichung differenzierter Gemeinkostenzuschläge auf die Warengruppen beschränkt²⁾, während die wesentlichen Kontrollmöglichkeiten nicht wahrgenommen werden.

Die Vertriebskostenkontrolle wird im Rahmen der traditionellen Kostenstellenrechnung auch dadurch eingeschränkt, daß regelmäßig nur die Kostenträrgemeinkosten auf Vertriebsstellen verrechnet, während die Kostenträgereinzelkosten des Vertriebs den Produkten direkt belastet werden. Um einen vollständigen Überblick über die nach Tätigkeitsbereichen gegliederten Vertriebskosten und eine entsprechende Kontrollmöglichkeit zu erhalten, ist jedoch eine Verrechnung auch der Kostenträgereinzelkosten des Vertriebs auf die Vertriebsstellen geboten. Während ein solches Vorgehen in traditionellen Vorschlägen wenigstens offengelassen wird³⁾, weist neuerdings Hessenmüller darauf hin, daß es "nach übereinstimmender Meinung deutscher Fachleute der Vertriebskostenrechnung genügend und ratsam" sei, nur die nicht direkt zurechenbaren Vertriebskosten nach Funktionen zu verteilen, "statt auch (Kostenträger-) Einzel- und Sonderkosten mit durch das ganze Rechenwerk zu schleppen, wie das in den USA ... mehr oder weniger vollständig geschieht"⁴⁾

Gegen diesen Hinweis ist zunächst festzustellen, daß eine "übereinstimmende Meinung" zu dieser Frage nicht besteht, nachdem etwa Fischer⁵⁾ und Mellerowicz⁶⁾ ausdrücklich eine Verrechnung auch der Kostenträgereinzelkosten auf die Vertriebsstellen empfehlen. Ferner muß der damit verbundene Rechenaufwand keineswegs immer erheblich sein. Schließlich ist Hessenmüllers Vorschlag sachlich nicht zu rechtfertigen, nach

1) Vgl. P. Nowak, a.a.O., S. 630.

2) Vgl. E. Kosiol, Kalkulation, a.a.O., S. 121.

3) Vgl. J. Fischer, O. Heß, G. Seebauer, a.a.O., S. 337.

4) B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 75.

5) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 44.

6) Vgl. K. Mellerowicz, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i.Br. 1966, S. 193 (im folgenden zitiert als K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren).

dem, allerdings entgegen auch der Auffassung Gaus¹⁾, die Kostenstellenrechnung im Vertrieb nicht nur der Vorbereitung der Kostenträgerrechnung dient, sondern ihr gleichzeitig eigene wichtige Aufgaben als Entscheidungs- und als Kontrollgrundlage in einer den Verantwortlichkeitsbereichen angepaßten Stellengliederung zukommen²⁾. Je weniger der Zweck der Kostenrechnung in der Ermittlung von "Selbstkosten" für die Preisstellung besteht, umso stärker treten die selbständigen Zwecke der Kostenstellenrechnung als Dispositionsgrundlage in den Vordergrund. Zur Erfüllung dieser Zwecke sind die Vertriebskosten vollständig auf Kostenstellen zu verrechnen.

2. Kritik der Kostenträgerrechnung

a) Die mangelnde Proportionalität zwischen Zuschlagsgrundlage und Vertriebsgemeinkosten

Der Haupteinwand gegen die traditionelle Verrechnung der Vertriebskosten auf Kostenträger durch einheitliche Zuschläge auf die Herstellkosten oder die Einstandspreise der Waren besteht darin, daß dadurch eine leistungsgerechte Vertriebskostenbelastung der Kostenträger nicht erreicht werden kann, da die dazu erforderliche Proportionalität zwischen den Kosten und den Zuschlagsbasen fehlt. Dieser generelle und in der Literatur allgemein anerkannte Einwand ist aus mehreren, voneinander unabhängigen Gründen berechtigt. Die Spezifizierung dieser Gründe zeigt, welche Faktoren in Reformvorschlägen zur Vertriebskostenrechnung primär zu beachten sind.

Daß sich unter den verschiedenen denkbaren, einfachen oder zusammengesetzten Zuschlagsgrundlagen "Schlüsselgrößen, die in unmittelbarer Beziehung zu den einzelnen Kostenträgern stehen und dabei dem Proportionalitätsprinzip genügen, ... bei verschiedenartiger Fertigung für die Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht finden (lassen),"³⁾ ist einmal darauf zurückzuführen, daß die Vertriebsgemeinkosten teilweise Fixkosten sind, "deren Eigentümlichkeit es nun einmal ist, daß sie sich

1) Vgl. E. Gau, a.a.O., S. 97.

2) Vgl. O. Bredt, Grundlagen der Abteilungsrechnung, in: Technik und Wirtschaft, 36. Jg. (1943), S. 68.

3) K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 409.

unproportional verhalten."¹⁾ Wenn auch die Proportionalisierung von Fixkosten in der Kostenträgerrechnung nicht als grundsätzlich ungegründet abgelehnt werden kann, da die zu Fixkosten führenden Faktoren letztlich für die Kostenträger bereitgestellt werden und damit zwischen ihnen ein Zweck-Folge-Zusammenhang besteht²⁾, so ist doch eine Proportionalität des Kostenverlaufs selbstverständlich nicht gegeben, so daß durch die Fixkostenschlüsselung das tatsächliche Kostenverhalten nicht richtig erkennbar ist.

Die Vertriebskostenbelastung der Kostenträger in der Zuschlagskalkulation entspricht weiter deshalb oft nicht den tatsächlichen Verhältnissen, weil vielfach verbundene Kosten getrennt zugeschlagen werden³⁾, ein Argument, das - soweit Fixkosten verbundene Kosten darstellen - zugleich gegen die Proportionalisierung von Fixkosten anzuführen ist. So werden viele Vertriebskosten nicht für einzelne Produkte, sondern für "Aufträge" als der Art und der Menge nach wechselnd zusammengesetzte Produktbündel aufgewendet, wie vor allem die verschiedenen auftragsfixen Kostenanteile bei der Auftragseinholung, Auftragsabwicklung und Zahlungsregulierung, die den einzelnen Artikeln eines Auftrags nach keinem Maßstab "verursachungsgerecht" zuzurechnen sind, auch wenn sie in bezug auf die Beschäftigung variable Kosten darstellen. Die Folgerung Schäfers, daß wegen der Leistungsverbundenheit im Vertrieb "an Stelle der einzelnen Ware der einzelne Auftrag die Grundlage für die Kosten- und Leistungsbemessung zu bilden haben wird,"⁴⁾ stellt allerdings nur zum Teil eine befriedigende Lösung dar, denn einmal ist dadurch das Problem der Fixkostenzurechnung nicht, wenn auch vielleicht besser, zu lösen und zum anderen gibt es durchaus Vertriebsko-

1) E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 383.

2) Vgl. E. Heinen, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF, N.F., 10. Jg. (1958), S. 17; G. Munzel, Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Wiesbaden 1966, S. 50 f.

3) Vgl. M. Lohmann, Betriebswirtschaftliche Forschung und kaufmännisches Rechnungswesen, in: J. Greifzu (Hg.), Das Neuzeitliche Rechnungswesen, 10. Aufl., Hamburg 1958, S. 19.

4) E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft, a.a.O., S. 122.

sten, vor allem aus der Gruppe der umsatzproportionalen Sonderkosten, aber auch sonstige von Produktcharakteristika abhängige Kosten, die auch einzelnen Artikeln eines Auftrags zugerechnet werden können.

Schließlich kann der mangelnde Zusammenhang zwischen den Vertriebsgemeinkosten und den Produkten, denen sie nach produkteigenen Basen zugeschlagen werden, daraus folgen, daß die Vertriebskosten von verschiedenen Faktoren beeinflußt werden, die entweder nicht mit der betreffenden Zuschlagsbasis variieren oder die überhaupt von den Produkteigenschaften unabhängig sind. So weisen etwa Leitner¹⁾ und vor allem Henzel²⁾ darauf hin, daß die einzelnen Produkte sich in ihrer Marktposition so unterscheiden könnten, daß Vertriebskostenunterschiede bedingt würden, die nicht immer den Unterschieden in der Zuschlagsbasis, meist der Höhe der Herstellkosten, entsprächen; die Zuschlagssätze seien deshalb gegebenenfalls angemessen zu differenzieren.

Die kostentheoretische Analyse zeigt jedoch, daß die Vertriebskosten nicht nur mit den einzelnen Produktarten variieren können, sondern auch bei gleichen Produktarten je nach Absatzweg und weiteren Besonderheiten der Kunden, die die Erzeugnisse kaufen; daneben in Abhängigkeit von der Größe des Auftrages, in dem sie abgesetzt werden, und von weiteren Faktoren. Während Unterschiede zwischen den Produktarten allenfalls durch geeignete Wahl der Zuschlagsbasen berücksichtigt werden können, so daß Henzel "richtige" und "falsche" Zurechnungsbasen unterscheiden zu können glaubt³⁾, ist das jedenfalls nicht bei Vertriebskostenunterschieden bei einzelnen Produkteinheiten der gleichen Produktart möglich, da die Zuschlagsbasis gleichbleibt. Aus diesem Grund ist auch in der Einproduktunternehmung, soweit nicht Sonderverhältnisse vorliegen, durch Divisionskalkulation keine leistungsgerechte Vertriebskostenbelastung der Kostenträger zu erreichen, selbst wenn man von der Problematik der Fixkostenproportionalisierung absieht. Eine Quantifizierung

1) Vgl. F. Leitner, a.a.O., (9. Aufl.), S. 304 u. S. 309.

2) Vgl. F. Henzel, Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung, Berlin/Wien 1931, S. 181.

3) Vgl. derselbe, Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung, a.a.O., S. 182, S. 190 u. S. 258.

der durch diese verschiedenen Faktoren bewirkten Ungenauigkeiten in der Kostenträgerrechnung versucht Rodenstock und kommt zu dem Ergebnis: "Fehlerquellen von 15 - 30 % der Vertriebskosten dürften in der zwangsläufig notwendigen Vernachlässigung des Verursachungsprinzips in seiner engen Auslegung begründet liegen."¹⁾ Für eine leistungsgerechte Vertriebskostenverrechnung werden die Kostenträger nicht ausschließlich nach Produktarten zu unterscheiden sein, sondern zusätzlich nach weiteren Charakteristika, wie nach der Auftragsgröße und nach kostenbeeinflussenden Charakteristika der Kunden.

b) Ungenügende Trennung unterschiedlicher Vertriebskostenteile

Gegen die traditionelle Art der Verrechnung der Vertriebskosten auf Kostenträger kann nicht nur eingewendet werden, daß eine leistungsgerechte Kostenverteilung nicht möglich ist, sondern zusätzlich, daß Vertriebskostenteile mit unterschiedlicher Charakteristik so vermischt werden können, daß die Besonderheiten der zugerechneten Kostenteile nicht erkennbar und damit für Dispositionszwecke jedenfalls nicht ohne Durchführung umständlicher Sonderrechnungen auswertbar sind²⁾. Unter dem Gesichtspunkt der Kostenzurechenbarkeit werden in der traditionellen Zuschlagskalkulation Einzel- und Gemeinkosten nicht konsequent getrennt. Das gilt insbesondere bezüglich der Kostenteile, die mehrfach geschlüsselt werden, etwa von Hilfs- auf Hauptkostenstellen und dann auf Kostenträger. Durch die Vermischung von Einzel- und Gemeinkosten in der Kostenträgerrechnung kann die Beurteilung der Zuverlässigkeit der Kostenbelastung der Kostenträger erheblich beeinträchtigt werden.

Weiter werden in der traditionellen Zuschlagskalkulation in bezug auf die Beschäftigung, aber auch sonstige wichtige Kosteneinflußgrößen, fixe und variable beziehungsweise sprunghaft veränderliche Kosten nicht getrennt. Durch die Proportionalisierung der Fixkosten wird eine Kosten-

1) R. Rodenstock, Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950, S. 136.

2) Vgl. P. Riebel, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF, N.F., 11. Jg. (1959), S. 213 f.

veränderlichkeit vorgetäuscht, die regelmäßig nicht gegeben ist. Werden die Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung unkritisch interpretiert, so können daraus erhebliche Fehldispositionen folgen, indem etwa die Preisstellung im Konjunkturabschwung zu starr ist oder von Umstellungen im Leistungsprogramm oder von sonstigen Rationalisierungsmaßnahmen Kostenwirkungen erwartet werden, die nur in einer Grenz- oder Differenzkostenbetrachtung hinreichend genau feststellbar wären. Ebenso ist die Abhängigkeit oder Unabhängigkeit der Vertriebskostenteile von der Auftragsgröße nicht zu erkennen, so daß beispielsweise eine kostengerechte Auftragsgrößenrabattfestsetzung nicht möglich ist. Generell wird die Aussagefähigkeit der Ergebnisse der traditionellen Zuschlagskalkulation sowohl als Entscheidungs- als auch als Kontrollgrundlage durch die ungenügende Erkennbarkeit des Variabilitätsgrades der verteilten Kosten erheblich eingeschränkt¹⁾.

Schließlich erfolgt in der traditionellen Vertriebskostenrechnung auch keine Trennung von aktiven und passiven Vertriebskosten. Sowohl für die Planung als auch die Kontrolle des Vertriebskosteneinsatzes bestehen aber grundlegende Unterschiede zwischen diesen Vertriebskostenteilen. Während bei den passiven Vertriebskosten ähnlich wie bei den Herstellkosten eine Wirtschaftlichkeitssteigerung durch Kostensenkungsmaßnahmen erfolgen kann, sind die aktiven Vertriebskosten eine Ursache des Umsatzes, so daß eine eventuelle Kostensenkung nur in einer Gleichgewichtsbetrachtung mit der daraus zu erwartenden Umsatzsenkung auf ihre Zweckmäßigkeit beurteilt werden kann²⁾. Aus der ungenügenden Trennung aktiver und passiver Vertriebskosten kann einerseits folgen, daß Kostensenkungsmaßnahmen eingeleitet werden, deren Effekt durch Umsatzeinbußen überkompensiert wird; andererseits kann daraus aber auch folgen, daß Kostensenkungsmaßnahmen im Vertrieb zur Vermeidung einer eventuellen Umsatzeinbuße in ungerechtfertigt hohem Maße vernachlässigt werden.

Obwohl die Kritik zeigt, daß die traditionelle Vertriebskostenrechnung

1) Vgl. G. Munzel, a.a.O., S. 56 f.

2) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 205.

für Planungs- und Kontrollzwecke wegen der Ungenauigkeit der Vertriebskostenverteilung und einer zusätzlich möglichen Undurchsichtigkeit der Zusammensetzung der verteilten Vertriebskosten nur sehr geringe Aussagefähigkeit besitzt, so muß doch festgestellt werden, daß sie bestimmte Zwecke durchaus zu erfüllen vermag, auch wenn keine leistungsgerechte Kostenverteilung erfolgt. So schränkt auch Riebel sein gelegentliches Urteil, daß die traditionelle Vollkostenträgerrechnung für keinen Zweck der Kostenrechnung sinnvoll sei¹⁾, ein: Einmal könne sie für Zwecke der Preisbildung oder der Bestandsbewertung nach behördlichen Vorschriften erforderlich sein²⁾, womit sie Sonderzwecken diene. Zum anderen könnten die nicht direkt zurechenbaren Kosten "für die Preispolitik und für andere Zwecke nach verschiedenen Gesichtspunkten vorgegeben werden, beispielsweise nach den Prinzipien der anteiligen Inanspruchnahme oder der Tragfähigkeit."³⁾ Daß dabei kein Prinzip als das allein richtige angesehen werden kann⁴⁾, ändert nichts an der grundsätzlichen Zweckmäßigkeit solcher Umlagen. Als Grundlage längerfristiger Dispositionen, in denen auch Fixkosten weitgehend beeinflussbar sind, und als Grundlage der Preisbildung und Preisbeurteilung, insbesondere bei Erzeugnissen, für die kein Marktpreis besteht, kommt der traditionellen Vollkostenrechnung auch heute noch eine erhebliche Bedeutung zu⁵⁾.

-
- 1) Vgl. P. Riebel, Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich, in: Neue Betriebswirtschaft, 14. Jg. (1961), S. 147.
 - 2) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 608.
 - 3) Derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 621.
 - 4) Ebenda.
 - 5) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 32; E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 100 f.

II. DIE VERRECHNUNGSSATZRECHNUNG ALS VERTRIEBS- =====

KOSTENRECHNUNG =====

A. Charakteristika der Verrechnungssatzrechnung als Vertriebs- kostenrechnung

1. Die systematische Stellung der Verrechnungssatzrechnung innerhalb der Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung

Die Mängel der traditionellen Vertriebskostenrechnung führten zu verschiedenen Reformvorschlägen, durch die eine genauere Kostenzurechnung und eine größere Aussagefähigkeit der Rechenergebnisse erreicht werden soll. Sie wurden zunächst überwiegend in der anglo-amerikanischen Literatur entwickelt, fanden jedoch - zum Teil in enger Anlehnung an die amerikanischen Vorbilder - auch Eingang in die deutsche Literatur¹⁾. Daneben wurden Vorschläge zu einer Reform der Vertriebskostenrechnung in der dänischen Literatur dargestellt. Diese Vorschläge der einzelnen Autoren stehen bisher verhältnismäßig isoliert als Einzelsysteme nebeneinander. Es lassen sich jedoch teilweise gemeinsame unterscheidende Merkmale der verschiedenen Verfahren feststellen, wodurch eine systematische Gruppierung ermöglicht wird.

Ein Teil der Reformvorschläge zur Vertriebskostenrechnung trägt die charakteristischen Merkmale der "Verrechnungssatzrechnung". Da eine zweckmäßigere Nomenklatur fehlt, soll die vor allem von Mellerowicz verwendete Bezeichnung²⁾ für diese stärker differenzierten Zuschlagsrechnungen übernommen werden. Charakteristisch für die Verrechnungssatzrechnung ist, daß die mit den einzelnen Tätigkeiten verbundenen, auf Kostenstellen zusammengefaßten Gemeinkosten so weit wie möglich auf Mengen- oder Zeitgrößen bezogen werden, die ein Leistungsmaß für den jeweiligen Tätigkeitsbereich darstellen. Ein Leistungsmaß im Fertigungsbereich wären beispielsweise Maschinenstunden, im Vertrieb Aufträge, Rechnungen, Rechnungszeilen, Reisekilometer. Durch Division der Stel-

1) Zur Literatur vgl.: K. P. Fischer, a.a.O., S. 14 f., S. 92 f. und die Beispiele S. 74 - 86; M. Geist, a.a.O., S. 78 ff.

2) Vgl. K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 58; derselbe, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 14.

lenkosten durch die Zahl der Leistungseinheiten der Abrechnungsperiode ergeben sich Verrechnungssätze pro Stellenleistungseinheit. Den Kostenträgern werden ja nach inanspruchgenommener Zahl der Leistungseinheiten Kostenstellenkosten durch die Verrechnungssätze belastet. Nur die Gemeinkosten von Kostenstellen, für die sich keine Leistungsmaße feststellen lassen, werden wie in der traditionellen Zuschlagskalkulation durch prozentuale Zuschläge auf entsprechende Bezugsgrößen verteilt, um volle Kosten der Kostenträger zu ermitteln¹⁾. Im Gegensatz zur traditionellen Zuschlagskalkulation erfolgt in der Verrechnungssatzrechnung also teilweise eine leistungsgerechte Zurechnung von Stellengemeinkosten.

Während in der Verrechnungssatzrechnung ebenso wie in der traditionellen Zuschlagskalkulation grundsätzlich in der Kostenverteilung auf eine Proportionalisierung von Fixkosten nicht verzichtet wird²⁾, ist die Vermeidung der Fixkostenproportionalisierung ein Charakteristikum anderer Reformvorschläge zur Vertriebskostenrechnung. Diese Gruppe umfaßt das Direct Costing und Weiterentwicklungen dieses Kostenrechnungssystems. Alle Verfahren dieser Gruppe stellen Deckungsbeitragsrechnungen dar³⁾. Unterscheidendes Kriterium gegenüber sonstigen Kostenrechnungsvorschlägen ist jedoch die Vermeidung der proportionalisierten Fixkostenverteilung. Innerhalb dieser Gruppe lassen sich drei Verfahren unterscheiden: Im einstufigen Direct Costing werden nur variable Kosten verrechnet. Im mehrstufigen Direct Costing, das auch als stufenweise Fixkostendeckungsrechnung bezeichnet wird, werden auch Fixkostenteile verrechnet, aber nur soweit sie voll einer Kostenträgergruppe direkt und damit ohne Proportionalisierung belastet werden können⁴⁾. In dem von Riebel vorgeschlagenen "Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen" wird schließlich nicht nur die Fixkostenproportionalisierung vermieden, sondern zusätzlich auch die Zurechnung von variablen Kosten, wenn diese für das Kostenbezugsobjekt Gemeinkosten darstellen⁵⁾.

1) Vgl. K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 58.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 23 u. S. 30.

3) Vgl. K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 60.

4) Vgl. K. Aghte, Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB, Jg. 29 (1959), S. 406.

5) Vgl. P. Riebel, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 214 ff.

Die dänischen, vor allem von Kjaer-Hansen entwickelten Vorschläge zu einer Reform der Vertriebskostenrechnung sind von den übrigen dadurch abzugrenzen, daß das Untersuchungsobjekt auf die aktiven Vertriebskosten und deren nachfragemäßige Besonderheiten beschränkt ist. Im Gegensatz dazu werden in den übrigen Vorschlägen zur Vertriebskostenrechnung aktive und passive Vertriebskosten prinzipiell gleich behandelt¹⁾. Die Vorschläge beziehen sich auf spezifische Kriterien zur Abgrenzung und besondere Methoden zur Kontrolle der Kosten des Aktionsparametereinsatzes im Rahmen einer integrierten Analyse der Nachfragebestimmungsfaktoren.

Damit ist die systematische Stellung der Verrechnungssatzrechnung innerhalb der sonstigen Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung bestimmbar. Gegenüber der traditionellen Zuschlagskalkulation ist sie durch die teilweise Anwendung leistungsgerechter Verrechnungssätze für die Vertriebskostenverrechnung auf Kostenträger abgegrenzt. Unter den Reformvorschlägen zur Vertriebskostenrechnung wird im Gegensatz zum Direct Costing und verschiedenen Stufen seiner Weiterentwicklung nicht auf eine Proportionalisierung von Fixkosten verzichtet. Jedoch werden, im Unterschied zu den Vorschlägen Kjaer-Hansens, aktive und passive Vertriebskosten in prinzipiell gleicher Weise der Analyse unterworfen, ohne die Besonderheiten, die aus der Nachfragewirksamkeit der aktiven Vertriebskosten folgen, zu berücksichtigen.

2. Unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten der Verrechnungssatzrechnung als Vertriebskostenrechnung

a) Unterschiede im Differenzierungsgrad der Analyse

Die Reformvorschläge zur Vertriebskostenrechnung, die durch das gemeinsame Kriterium der Verrechnung von Vertriebskosten durch leistungsgerechte Verrechnungssätze als Verrechnungssatzrechnung zusammengefaßt werden können, zeigen nicht unerhebliche Unterschiede in Aufbau und spezieller Ausgestaltung des Verfahrens. Unterschiede, die sich auf die Anwendbarkeit der Verfahren und die Auswertbarkeit

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 214 ff.

der Rechenergebnisse stärker auswirken, folgen vor allem aus dem Grad der angestrebten Genauigkeit der Kostenzurechnung, aus dem Umfang der den Kostenträgern zugerechneten Kosten und daraus, ob die Kostenbelastung für Kostenträgergruppen teilweise direkt oder ausschließlich durch Addition der Kostenbelastung der Kostenträgereinheiten einer Gruppe bestimmt wird. Daneben können die Vorschläge in weiteren Einzelheiten voneinander abweichen, insbesondere durch speziellen Bezug auf einzelne Branchen, was aber meist den Grundaufbau und die generelle Anwendbarkeit nicht berührt¹⁾.

Ein Unterschied in den Verfahren der Verrechnungssatzrechnung, der sich wesentlich auf die Anwendbarkeit der Rechenergebnisse auswirkt, besteht in dem verwirklichten Genauigkeitsgrad der Kostenzurechnung, der vor allem vom Differenzierungsgrad der funktionalen Kostengliederung, der kostenmäßigen Homogenität der Kostenträgergruppen und der Zuverlässigkeit der Bestimmung der Kostenzurechnungsbasen und ihrer Beziehungen zu den Kostenträgern abhängt. Die Vorschläge der Literatur schwanken in bezug auf den angestrebten Genauigkeitsgrad der Kostenzurechnung sehr stark. So sehen Heckert und Miner eine sehr differenzierte Vertriebskostenverrechnung als Voraussetzung zuverlässiger und aussagefähiger Ergebnisse an²⁾, während Fischer von einer mittleren Differenzierung der Funktionsgliederung ausgeht³⁾, und Gau empfiehlt, zumindest bei Einführung der Vertriebskostenrechnung mit Rücksicht auf den "psychologischen Widerstand"⁴⁾ und den Arbeitsaufwand⁵⁾ nur eine überschlägliche Kostenzurechnung vorzunehmen. Regelmäßig nur wenig differenzierte Analysenverfahren werden in der Literatur gelegentlich als empirische Analysen mitgeteilt⁶⁾, die im Einzelfall offenbar zu brauchbaren Ergebnissen führten, für eine allgemeine Anwendung aber doch nur gewisse Anregungen geben können.

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 303 f.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 18 f. u. S. 27.

3) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 43 f.

4) Vgl. E. Gau, a.a.O., S. 50.

5) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 97.

6) Vgl. H. Andersen, Classification of Customers involving a Loss, in: Readings in Danish Theory of Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1966, S. 266; E. Fratz, a.a.O., S. 81 ff.; G. Weber, Vertriebskostenermittlung nach Kostenträgergesichtspunkten mittels statistischer Methode, in: BFuP, Jg. 7 (1955), S. 588 ff.

Die geringe Differenzierung der Kostenermittlung in den Vorschlägen Gauß ist nicht nur bewußt angestrebt, sondern auch systembedingt. So dienen als Leistungseinheiten, durch die Kosten auf Kostenträger zu verrechnen sind, in Weiterentwicklung ähnlicher Vorschläge Küsperts¹⁾, lediglich Aufträge, Lieferungen und Zahlungsabwicklungen, zu denen in den Fällen, wo mit der Angebotsausarbeitung erhebliche Kosten verbunden sind, wie häufig im Investitionsgüterabsatz, noch die einzelnen Angebote kommen²⁾. Unterschiede in der Bearbeitungszeit dieser Einheiten können durch Gewichtung nach der geschätzten aufgewendeten Zeit berücksichtigt werden³⁾.

Zur Bestimmung der Verrechnungssätze für diese Leistungseinheiten werden die Vertriebskosten, die zunächst nach Funktionen erfaßt wurden, die den organisatorischen Verhältnissen der Unternehmung entsprechen, nach den drei oder gegebenenfalls vier "Grundfunktionen": Angebotsausarbeitung, Verkauf, Lieferung, Zahlungsabwicklung, zusammengefaßt, wobei die Kostenbelastung zum Teil durch Umlage erfolgt⁴⁾. Durch Division der Kosten der betreffenden Grundfunktionen durch die eventuell gewichtete Zahl der Angebote, Aufträge, Lieferungen und Zahlungsabwicklungen der Abrechnungsperiode ergeben sich die Verrechnungssätze⁵⁾. Für die Kostenzurechnung wird das Sortiment in höchstens fünf bis sechs kostenmäßig möglichst homogene Artikelgruppen als Kostenträger unterteilt⁶⁾, die allerdings in verfeinerten Analysen nach Verkaufsgebieten oder Absatzwegen weiter untergliedert werden können⁷⁾.

Wenn auch dieses Verfahren im Vergleich zur traditionellen Zuschlagskalkulation einen wesentlichen Fortschritt darstellt, da es viel eher zu einer leistungsgerechten Differenzierung der Vertriebskostenzuschläge führt, so sind dagegen doch mehrere kritische Einwände zu erheben, die zugleich den möglichen Differenzierungsgrad der Kostenzurechnung betreffen. Zunächst ist das Verfahren auf die Anwendung in jenen

1) Vgl. E. Küspert, a.a.O., S. 123 ff.

2) Vgl. E. Gau, a.a.O., S. 42.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 49 f.

4) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 81 f.

5) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 105.

6) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 97.

7) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 42.

speziellen Fällen beschränkt, wo pro Auftrag regelmäßig nur ein Produkt bzw. nur Produkte aus einer Kostenträgergruppe geordnet werden. In jenen sehr häufigen Fällen, wo die einzelnen Aufträge regelmäßig mehrere beliebige Artikel aus dem Gesamtsortiment des Anbieters umfassen, fehlen dagegen zuverlässige Maßstäbe für die Kostenzurechnung, da die verbundenen Kosten der Aufträge und sonstigen Leistungseinheiten, nicht, wie Gau vorschlägt¹⁾, anteilig aufgeteilt werden können.

Während in diesen Fällen grundsätzlich eine differenzierte Vertriebskostenzurechnung wegen der Verbundenheit der Leistungen ausgeschlossen ist, ist sie in den übrigen Fällen nur sehr beschränkt möglich. Die geringe Zahl der Zurechnungsbasen erlaubt kaum die Erfassung von Kostenunterschieden, die aus den für den Vertrieb typischen sekundären Kosteneinflussfaktoren, den Besonderheiten der Kunden und Produkte, folgen; sie würden auch in den breiten Kostenträgergruppen untergehen. Dazu kommt, daß dann, wenn sich die Zahl der Aufträge, Lieferungen und Zahlungsabwicklungen bei jeder der Kostenträgergruppen annähernd proportional verhält, was eher die Regel als die Ausnahme sein dürfte²⁾, sich trotz der unterschiedenen Zurechnungsbasen keine andere Kostenbelastung ergibt als bei Anwendung nur einer Zurechnungsbasis für die Zurechnung der gesamten Kosten der Grundfunktionen. In diesen Fällen liegt also nur eine Scheindifferenzierung der Verrechnungssätze vor. Die Zusammenfassung der Kosten der Vertriebskostenstellen nach Grundfunktionen ist dann vor allem noch für zwischenbetriebliche Vergleiche wesentlich, da sie zeigt, welcher Anteil der Vertriebskosten in den verschiedenen Unternehmungen auf diese Grundfunktionen entfällt.

Die Kritik der Vorschläge Gaus zeigt, daß sie auch in den Fällen, wo sie prinzipiell durchführbar sind, kaum die Erfassung der Wirkungen der für den Vertriebsbereich typischen sekundären Kosteneinflussfaktoren erlauben. Um diese feineren Kostenunterschiede erfassen zu können, die aus den Leistungsunterschieden beim Absatz unterschiedlicher Produkte, aber auch gleicher Produkte an unterschiedliche Kunden, folgen,

1) Vgl. E. Gau, a.a.O., S. 103.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 153.

ist eine entsprechende Differenzierung der Kostenrechnungsverfahren erforderlich. Um Tätigkeitsbereiche abgrenzen zu können, die soweit einheitlich sind, daß ihre Leistungen durch hinreichend repräsentative Leistungseinheiten gemessen werden können, ist eine sehr weitgehende Aufspaltung des Vertriebsbereiches nach einzelnen Tätigkeiten erforderlich, soweit nicht Sonderverhältnisse, etwa durch eine stark reduzierte Vertriebsorganisation, vorliegen, so daß die Stellenrechnung im Differenzierungsgrad eher der Platzkostenrechnung nahesteht¹⁾. Generell sind nur verhältnismäßig hoch differenzierte Methoden für die Vertriebskostenanalyse geeignet, da nur so die feineren Kostenunterschiede im Vertrieb erfaßt und zutreffende Verrechnungssätze bestimmt werden können. Verfahren mit einem verhältnismäßig geringen Differenzierungsgrad führen dagegen nur unter besonderen Umständen oder bei bestimmten, eng begrenzten Zwecken zu aussagefähigen Ergebnissen.

b) Verrechnungssatzrechnung als Voll- oder Teilkostenrechnung

Die Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung im Rahmen der Verrechnungssatzrechnung zeigen außer im Differenzierungsgrad auch darin Unterschiede, ob den Kostenträgern die vollen Kosten oder nur Teilkosten zugerechnet werden. Durchweg werden in der Verrechnungssatzrechnung zunächst Deckungsbeiträge nach Zurechnung von Teilkosten ausgewiesen, wobei die Teilkosten je nach Zweck der Analyse, aber auch bedingt durch das spezielle Rechnungsverfahren, unterschiedlichen Umfang annehmen können. So weisen Heckert und Miner einen Deckungsbeitrag nach Zurechnung der direkten und einen weiteren Deckungsbeitrag nach Zurechnung der durch Verrechnungssätze zu belastenden Vertriebskosten aus²⁾, wobei für Kontrollzwecke jedoch in die Verrechnungssätze nur die variablen Funktionskosten eingeschlossen werden³⁾. Fischer schlägt demgegenüber auch für Kontrollzwecke eine, allerdings getrennte, Zurechnung proportionalisierter Fixkosten vor⁴⁾, stellt

1) Vgl. K. Mellerowicz, Kostenrechnung, II, 1, a.a.O., S. 58;
E. Heinen, Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 17 ff.
bes. S. 19.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., passim, bes. S. 25 u.
S. 33.

3) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 19 f.

4) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 109.

in der Begründung jedoch Dispositionszwecke in den Vordergrund ¹⁾. Geist geht bei der Bestimmung der Deckungsbeiträge von dem speziellen Zweck der Eliminierung von Kostenträgergruppen aus und versucht, Deckungsbeiträge über die bei Eliminierung einer Kostenträgergruppe entfallenden Kosten zu berechnen ²⁾, was jedoch wegen des sprungfixen Charakters der meisten Vertriebskosten nicht immer eindeutig möglich ist. Generell hängt der Umfang der zuzurechnenden Vertriebskosten vom Rechnungszweck ab, so daß nicht eine der Möglichkeiten als die allein richtige bezeichnet werden kann. Im Einzelfall wird jedoch festzulegen sein, in welchem Umfang die Vertriebskosten in der laufenden Grundrechnung zuzurechnen ³⁾, während für spezielle Fragestellungen, wie meist die Eliminierung von Kostenträgern, Sonderrechnungen durchzuführen sind.

Die meisten Autoren schlagen vor, außer Teilkosten auch die Vollkosten den Kostenträgern zu belasten und Nettoerfolge zu berechnen. Fischer glaubt dagegen, einem solchen Vorgehen mit Hinweis auf die "Willkürlichkeit" der Kostenumlage nicht folgen zu können und rechnet daher ausschließlich Teilkosten zu ⁴⁾. Jedoch ist ein solches Vorgehen einmal insofern nicht ausreichend begründet, als für bestimmte Zwecke die Vollkosten der Kostenträger auszuweisen sind, auch wenn die Zurechnung nicht der "Kostenverursachung" entspricht. Unabhängig von den im Rahmen der Kritik an der traditionellen Zuschlagskalkulation erörterten Gründen für eine Vollkostenrechnung ist zum anderen das von Fischer gestellte Problem im Rahmen der Verrechnungssatzrechnung auch wenig bedeutsam. In den Verrechnungssätzen werden regelmäßig Fixkosten proportionalisiert, so daß schon dadurch eine gewisse "Willkürlichkeit" der Kostenzurechnung gegeben ist. Ferner werden zunächst getrennt Teilkosten und Deckungsbeiträge ausgewiesen, bevor die restlichen Gemeinkosten umgelegt werden. Es braucht also trotz der Vollkostenrechnung auf die Ergebnisse der Teilkostenrechnung keineswegs verzichtet zu werden. Da schließlich die Umlage der restlichen Gemeinkosten im Verhältnis zur Kostenzurechnung durch Verrechnungssätze auch rechnungstechnisch nur einen untergeordneten Arbeitsaufwand erfordert, besteht keine Veranlassung, die Berechnung der vollen Kosten pro Kostenträger abzulehnen.

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 110.

2) Vgl. M. Geist, a.a.O., passim, z.B. S. 104, S. 118 u. S. 140.

3) Vgl. E. Schmalenbach, Kostenrechnung, a.a.O., S. 280.

4) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 107 u. S. 112.

c) Unterschiede im Verfahren der Ermittlung der Kostenbelastung
von Kostenträgergruppen

Nach der Art der Ermittlung der Vertriebskostenbelastung für Kostenträgergruppen lassen sich die Vorschläge zur Vertriebskostenverrechnung durch Verrechnungssätze in zwei Gruppen trennen. Generell wird in der Vertriebskostenrechnung die Kostenbelastung nicht für einzelne Kostenträgereinheiten, sondern nur für Kostenträgergruppen ausgewiesen, da die charakteristischen Unterschiede in der Kostenbelastung der Kostenträger sonst nicht erkennbar sind, aber auch Maßnahmen aufgrund der Rechenergebnisse sich regelmäßig nicht gesondert auf jeden einzelnen Fall beziehen¹⁾. Die Ermittlung der Kostenbelastung für diese Kostenträgergruppen kann einmal dadurch erfolgen, daß der Kostenträgergruppe zunächst alle Kostenteile direkt zugerechnet werden, die ausschließlich für sie aufgewendet werden, und nur die restlichen Vertriebskosten, soweit geeignete Zurechnungsbasen vorliegen, durch Verrechnungssätze und im übrigen durch Umlagen belastet werden.

Im zweiten Verfahren werden dagegen die Kosten der Kostenträgergruppen ausschließlich durch Addition der Kostenbelastung der einzelnen Kostenträger dieser Gruppen ermittelt. Dabei werden nicht zunächst direkte Kosten der Kostenträgergruppen abgesetzt, sondern die gesamten zurechenbaren Kosten durch Verrechnungssätze belastet. Zur Ermittlung der Kostenbelastung der Kostenträgergruppen ist es dabei allerdings nicht erforderlich, die tatsächliche Kostenbelastung für jeden einzelnen Kostenträger zu berechnen, sondern es genügt, die Charakteristika jedes Kostenträgers getrennt zu erfassen, die der Kostenzurechnung durch Verrechnungssätze zugrunde liegen. Entsprechend der Summe der Merkmalseinheiten, die auf eine Kostenträgergruppe entfallen, wird die tatsächliche Kostenbelastung entsprechend der Höhe der Verrechnungssätze berechnet.

Beide Verfahren sind praktikabel. Sie besitzen, unter Berücksichtigung einiger weiterer Unterschiede in gewissen Einzelheiten, spezifische Vorzüge und Nachteile und dadurch teilweise gesonderte Einsatzbereiche.

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 70.

Insbesondere sind die Ergebnisse der direkten Analyse von Kostenträgergruppen verhältnismäßig schnell und ohne größeren Aufwand zu erhalten, sie beziehen sich jedoch nur auf die von der spezifischen Problemstellung abhängige Kostenträgergruppierung. Die Vertriebskostenanalyse durch Kostenverrechnung auf einzelne Kostenträger erfordert demgegenüber zwar zunächst größere Vorarbeiten, bietet dann aber eine präzise, umfassende Analyse des gesamten Vertriebsbereichs.

Während in der amerikanischen Literatur beide Verfahren beschrieben werden - die direkte Analyse von Kostenträgergruppen wurde von Heckert und Miner als Verbesserung vorausgegangener Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung entwickelt¹⁾, die Vertriebskostenanalyse durch Kostenverrechnung auf einzelne Kostenträger geht auf Longman und Schiff zurück²⁾ - finden sich in der deutschen Literatur nur Darstellungen der direkten Analyse von Kostenträgergruppen. Um die Anwendbarkeit der Verrechnungssatzrechnung als Vertriebskostenrechnung beurteilen zu können, ist eine Beschränkung der Darstellung auf nur eines von zwei praktikablen Verfahren kaum möglich. Da sich aus den Unterschieden in der Kostenträgerrechnung jedoch nur geringfügige Unterschiede in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung ergeben, brauchen die Verfahrensunterschiede in diesen vorgelagerten Rechsstufen nicht berücksichtigt zu werden.

1) J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O.; vgl. auch K. P. Fischer, a.a.O., S. 92 ff., bes. S. 94.

2) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O.

B. Analyse der Vertriebskosten nach Funktionen

1. Verrechnung der Vertriebskosten nach Funktionen

a) Prinzipien der Funktionsgliederung

aa) Die Abgrenzung einzelner Vertriebsfunktionen

Die Verrechnungssatzrechnung gliedert sich wie die meisten Kostenrechnungssysteme in ihrem Aufbau in eine Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Da die Kostenartenrechnung gegenüber der traditionellen Zuschlagskalkulation keine wesentlichen Abweichungen zeigt, bedarf sie keiner wiederholenden Darstellung. Um jedoch entsprechende Mängel der traditionellen Vertriebskostenartenrechnung zu vermeiden, ist als Voraussetzung zuverlässiger Weiterverrechnung der einzelnen Aufwands- beziehungsweise Kostenarten ein Kontenplan in der Finanzbuchhaltung erforderlich, der, insbesondere in Produktionsunternehmen, wo die Vertriebskostenarten mit den Kosten der übrigen Unternehmungsbereiche verbunden und die Kontenpläne meist nach dem Herstellbereich ausgerichtet sind, in seiner Gliederung auch die Erfordernisse der Vertriebskostenverrechnung hinreichend berücksichtigt¹⁾. Um eine möglichst vollständige Vertriebskostenerfassung zu erreichen, sind ferner die Erlösschmälerungen mit Vertriebskostencharakter von den sonstigen Erlösschmälerungen zu trennen, damit gewisse Vertriebskostenteile nicht wegen ihrer besonderen Behandlung in der Finanzbuchhaltung aus der Vertriebskostenrechnung ausgeschlossen werden.

Über die Kostenartenrechnung hinaus ist in der Verrechnungssatzrechnung eine Anpassung der Kostenstellenrechnung erforderlich, damit diese einerseits als genügend differenzierte Grundlage der Bestimmung der Verrechnungssätze dienen kann und andererseits den wesentlichen selbständigen Zwecken als Entscheidungs- und Planungsgrundlage sowie als Kontrollgrundlage gerecht wird. Da in der Kostenstellenrechnung im Vertrieb die Kosten weniger nach räumlich abgrenzbaren Einheiten als nach Tätigkeiten zusammengefaßt werden, die sich räumlich überschnei-

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 22 f.

den oder auch auseinanderfallen können, ist es weitgehend üblich, in der Vertriebskostenrechnung Kostenstellen in Übereinstimmung mit der anglo-amerikanischen Nomenklatur als "Funktionen" zu bezeichnen.

Eine Funktion stellt in der Begriffsbestimmung der Vertriebskostenrechnung "die fortgesetzte Wiederholung der Arbeiten, die zu einem vertriebslichen Aufgabengebiet gehören," dar¹⁾. Damit sind in der Vertriebskostenrechnung unter Funktionen Tätigkeitsbereiche zu verstehen, nicht dagegen jene mehr unter gesamtwirtschaftlicher Betrachtungsweise unterscheidbaren absatzwirtschaftlichen Funktionen quantitativer, qualitativer, räumlicher oder zeitlicher "Umordnung der Sachmittel in Richtung auf die Bedarfsordnung."²⁾ Ebenso ist dieser Funktionsbegriff zu unterscheiden von Funktionen im Sinne der Bezeichnung von Unternehmensaufgaben wie Beschaffung, Fertigung oder Vertrieb. In der Vertriebskostenrechnung sind ferner nur solche Tätigkeiten als Funktionen zu bezeichnen, die nicht mit anderen Funktionen zusammenfallen, wie etwa "Fahren" oder "Reisen", die im Vertrieb stets zu Funktionen wie "Verkaufen", "Ausliefern" oder, im Handel, "Einkaufen" gehören. Eine präzisere formale Definition der Funktion durch Longman und Schiff berücksichtigt daneben, daß nur hinreichend gleichartige Vertriebstätigkeiten unter den Funktionsbegriff fallen: "A marketing function is an activity that is performed because it is individually necessary to business operation under existing policies (the plan of operation), not merely incidental to other activities, and that encompasses details of the same general kind."³⁾

Um Tätigkeitsbereiche mit für die Leistungsmessung hinreichend gleichartigen Leistungen abgrenzen zu können, muß der Absatzbereich regelmäßig sehr tief untergliedert werden. Eine Grenze für die Untergliederung ergibt sich einmal daraus, daß mit zunehmender Aufspaltung des Absatzbereiches ein steigender Aufwand für die Verrechnung kleiner und kleinster Beträge entsteht, der schließlich in keinem Verhältnis

1) E. Küspert, Industrielle Vertriebskosten, a.a.O., S. 28.

2) E. Schäfer, Aufgabe der Absatzwirtschaft, a.a.O., S. 7; vgl. auch K. Oberparleiter, Funktionen und Risiken des Warenhandels, 2.Aufl., Wien 1955, S. 89 ff.

3) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 107.

mehr zu den gewonnenen zusätzlichen Informationen steht. Zum anderen wird auch die Genauigkeit der Kostenbelastung durch zunehmende Funktionsdifferenzierung nicht unbegrenzt gesteigert. Je differenzierter die Funktionsgliederung ist, desto mehr wird es notwendig, Kosten unteilbarer Faktoren nach anteiliger Inanspruchnahme auf mehrere Funktionen aufzuteilen, denen die Leistungen zugute kommen, wodurch die Genauigkeit der Kostenzurechnung gemindert wird¹⁾.

Die Funktionen sind entsprechend den spezifischen organisatorischen Verhältnissen der jeweiligen Unternehmung abzugrenzen. Auch Unternehmungen gleicher Branche und ähnlicher Größe unterscheiden sich im organisatorischen Aufbau und in den Tätigkeiten häufig so weitgehend²⁾, daß nur durch eine detaillierte Untersuchung der jeweiligen Absatzorganisation der angemessene Funktionskatalog für die Vertriebskostenanalyse zusammengestellt werden kann³⁾.

bb) Gruppierung der Vertriebsfunktionen

Wenn auch die individuellen Verhältnisse der jeweiligen Unternehmung Ausgangspunkt der Funktionsabgrenzung sind, so lassen sich die unterschiedenen Funktionen doch auch nach allgemeingültigen Prinzipien zusammenfassen. Eine allgemeingültige Gliederung der Absatzfunktionen ist vor allem für zwischenbetriebliche Vertriebskostenvergleiche notwendig, da nur bei gleich abgegrenzten Funktionsbereichen die festgestellten Kostenunterschiede hinreichende Aussagefähigkeit besitzen⁴⁾. Für industrielle Vertriebskostenvergleiche erwies sich die folgende allgemeine Funktionsgliederung in empirischen Untersuchungen als zweckmäßig⁵⁾:

- A. Grundfunktionen des Absatzes
 - 1. Verkauf
 - 2. Lieferung
 - 3. Zahlungsabwicklung

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 69 f.

2) Vgl. E. Küspert, a.a.O., S. 30.

3) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 107.

4) Vgl. E. Küspert, a.a.O., S. 29 f.

5) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 3; M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 145.

B. Funktionen der Vorbereitung und Sicherung des Absatzes

1. Werbung
2. Vorratshaltung
3. Absatzplanung und Statistik
4. Allgemeine Vertriebsverwaltung und -leitung.

Eine Gruppierung der Vertriebsfunktionen ohne Rücksicht auf eventuelle zwischenbetriebliche Vergleiche kann danach vorgenommen werden, ob der Zweck der funktionalen Tätigkeit vorwiegend in der Auftragserlangung oder in der Auftragsabwicklung besteht oder ob die betreffenden Funktionen mehr allgemeinen Charakter tragen. So ergibt sich eine Einteilung in:

1. Akquisitorische Vertriebsfunktionen
2. Funktionen der Verkaufsabwicklung
3. Funktionen der Vertriebsverwaltung und -leitung¹⁾.

Die Kosten der akquisitorischen Funktionen entsprechen allerdings nicht genau den aktiven Vertriebskosten, da einerseits auch Funktionen der Verkaufsabwicklung eine aktive Komponente enthalten können und andererseits das reine Entgegennehmen und Notieren von Aufträgen zwar eine akquisitorische Funktion aber keine aktive Absatzbeeinflussung darstellt. Trotz dieser Unschärfen wird jedoch durch diese Gruppierung der Funktionen im wesentlichen der Unterschied zwischen aktiven und passiven Vertriebskosten getroffen. Für die Vertriebskostenrechnung ist diese Einteilung zusätzlich deshalb von besonderer Bedeutung, weil die Funktionsleistungen akquisitorischer und allgemeiner Verwaltungsfunktionen meist nicht quantifizierbar sind, während sich für die Funktionsleistungen der Auftragsabwicklung regelmäßige Leistungsmaßstäbe finden lassen.²⁾

Eine Gruppierung der Funktionen kann auch von anderen Gesichtspunkten ausgehen. Für Kontrollzwecke schlagen Longman und Schiff eine Zusammenfassung der Funktionen nach persönlichen Verantwortungsbereichen leitender Mitarbeiter vor, ein Gliederungsprinzip, das jeweils den

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 37; M. Geist, Selektive Absatzpolitik, a.a.O., S. 61 u. S. 90 f.

2) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 87 f.

individuellen Verhältnissen der Unternehmung angepaßt ist und zugleich die primäre Kostenverantwortlichkeit zeigt¹⁾. Heckert und Miner unterscheiden zur Erreichung eines generellen Überblicks als Hauptfunktionen (1) direct selling, (2) advertising and sales promotion, (3) transportation, (4) warehousing and handling, (5) credit and collections, (6) distribution finance, (7) general distribution activity²⁾. Diese Hauptfunktionen werden dann weiter in Teilfunktionen (functional operations) je nach den Verhältnissen der Unternehmung unterteilt. Geist unterteilt die Funktionen beziehungsweise Teilfunktionen noch weiter in "Operationseinheiten". Operationseinheiten stellen unteilbare Einheiten innerhalb einer Funktion dar, etwa einzelne Reisende mit ihrer Ausrüstung oder einzelne Lieferfahrzeuge mit Fahrer: sie besitzen eine begrenzte aber unteilbare Kapazität, ihre Unterscheidung innerhalb einer Funktion bildet eine Grundlage für die Kontrolle und den eventuellen Abbau sprungfixer Vertriebskosten³⁾.

Weniger zur Erreichung eines Überblicks über die Vertriebstätigkeit als unter dem Gesichtspunkt der Weiterverrechnung der Kosten teilen Longman und Schiff die Funktionen wie folgt ein⁴⁾:

- a) Direct cost functions
- b) Indirect cost functions
 - 1. Supporting functions
 - 2. Supervisory functions
- c) Management and overhead functions.

Die direkten Funktionen überwiegen an Zahl und umfassen Tätigkeiten wie Verkauf, Lieferung, Zahlungsabwicklung, Warenlagerung, Werbung oder sonstige Funktionen, deren Leistungen sich direkt auf Produkte, Kunden oder Aufträge beziehen. Die indirekten Funktionen umfassen dagegen Tätigkeiten, die die Durchführung anderer Tätigkeiten unterstützen und deren Kosten getrennt erfaßt und kontrolliert werden sollen. Die indirekten Funktionen können unterteilt werden in eigentliche Hilfs-

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 120.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 18.

3) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 90 f.

4) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 135.

funktionen wie Gebäudeunterhaltung, Personalverwaltung, Schreibbüro, Poststelle, Registratur oder ähnliche Funktionen, und in Aufsichtsfunktionen. Die Kosten von Aufsichtstätigkeiten werden regelmäßig erst dann als Funktionskosten getrennt zu erfassen sein, wenn die Aufsicht sich auf mehrere Funktionen bezieht und einen größeren Aufwand bewirkt, so daß durch die getrennte Erfassung eine genauere Kostenkontrolle und Kostenzurechnung ermöglicht wird¹⁾. Die Funktionen der allgemeinen Verwaltung und Leitung stehen nur in einer sehr losen und kaum quantifizierbaren Beziehung zu den übrigen Funktionen und zu den Kostenträgern, deshalb werden ihre Kosten getrennt ausgewiesen.

b) Zurechnung der Vertriebskosten auf Funktionen

Die Zurechnung der Vertriebskosten auf Funktionen erfolgt nach gleichem Verfahren wie die Verrechnung von Produktionskosten auf Kostenstellen. Ziel ist die möglichst zuverlässige und vollständige Verteilung der Kostenarten nach Tätigkeitsbereichen. Technisches Hilfsmittel für die Verrechnung ist ein Vertriebsabrechnungsbogen, der in den Zeilen die Kostenarten aufnimmt und dessen Spalten nach Funktionen aufgeteilt sind. Die Anordnung der Funktionen erfolgt zweckmäßigerweise in einer Reihenfolge, die möglichst weitgehend die Umlage der indirekten Funktionen auf die direkten Funktionen ohne weitere Umgruppierung erlaubt.

Während ein großer Teil der Vertriebskosten aufgrund von Belegen den Funktionen direkt belastet werden kann, stellen die übrigen Vertriebskosten Funktionsgemeinkosten dar. Soweit es begründbar ist, sind für deren Zurechnung Verteilungsschlüssel zu ermitteln. Arbeiten etwa einzelne Mitarbeiter in mehreren Funktionen, so sind die damit verbundenen Personalkosten entsprechend dem gemessenen oder geschätzten Zeitaufwand oder nach sonstigen geeigneten Maßstäben zu verteilen. Ebenso sind Raumkosten nach der Inanspruchnahme der Räumlichkeiten, eventuell gewichtet nach der Raumqualität, zuzurechnen. Funktionsgemeinkosten, für die eine als tragfähig angesehene

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 138.

finale Beziehung nicht gefunden werden kann, wie gewisse Steuern oder Kosten der Vertriebsleitung, werden den allgemeinen Funktionen belastet, da durch ihre Schlüsselung die Genauigkeit der Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung erheblich beeinträchtigt werden kann¹⁾.

Das Ergebnis der Kostenartenverrechnung auf Funktionen ist eine Aufstellung, aus der die mit den verschiedenen Absatztätigkeiten verbundenen Kosten nach Höhe und artenmäßiger Zusammensetzung zu entnehmen sind. Während für verschiedene Kontrollaufgaben diese Aufstellung die wichtigste Grundlage darstellt, ist sie als Entscheidungsgrundlage und für die Weiterverrechnung von Funktionskosten auf Kostenträger erst dann geeignet, wenn die Kosten der Aufsichts- und Hilfsfunktionen auf die direkten oder Hauptfunktionen verrechnet wurden, da nur die Leistungen dieser Funktionen in direkter Beziehung zu den Kostenträgern stehen und erst nach Umlage der indirekten Funktionskosten die vollen Kosten der direkten Funktionen ausgewiesen werden. Um die vollen Kosten der Hauptfunktionen zu erhalten, sind die Kosten der indirekten Funktionen nach anteiliger Inanspruchnahme ihrer Leistungen den übrigen Funktionen zu belasten. Die Maßstäbe zur Kostenumlage müssen ebenso wie bei sonstigen Funktionsgemeinkosten auf klaren Fakten beruhen, um die Zuverlässigkeit der Kostenbelastungen gewährleisten zu können. Fehlen derartige Zurechnungsmaßstäbe, so sind zur Vermeidung willkürlicher Schlüsselungen die betreffenden Beträge den allgemeinen Funktionen zu belasten.

2. Die Auswertbarkeit der funktionalen Vertriebskostenverrechnung

a) Die funktionale Vertriebskostenverrechnung als Kontrollgrundlage

Die Vertriebskostenverrechnung nach Funktionen ist die Voraussetzung aussagefähiger Kostenträgerrechnung, die aus der Kostenartrechnung nicht direkt mit gleicher Zuverlässigkeit entwickelt werden kann, da die Beziehungen zwischen Kostenarten und Kostenträgern häufig nur schwer

1) Vgl. R. Rodenstock, a.a.O., S. 136.

erkennbar sind¹⁾. Trotz gelegentlich gegenteiliger Behauptungen²⁾ hat die Vertriebskostenanalyse nach Funktionen auch unmittelbar Bedeutung für die Kontrolle der Vertriebskosten und für Entscheidungen, die die Funktionen betreffen. Für die Vertriebskostenkontrolle dient vor allem die funktionale Kostenaufstellung vor Umlage der Kosten indirekter Funktionen, da für die umgelegten Kosten die Funktionsbereichsleiter kaum verantwortlich sind. Grundlage der Entscheidungsbildung sowie der Weiterverrechnung der Funktionskosten auf Kostenträger sind dagegen die vollen Kosten der direkten Vertriebsfunktionen³⁾.

Die Genauigkeit und Intensität der Kontrolle der Vertriebskosten in funktionaler Gliederung hängt von der Gestaltung des Kontrollverfahrens und der Meßbarkeit der Funktionsleistungen ab. Eine gewisse Kontrolle über die Vertriebskosten wird schon durch die einfache Feststellung der Kostenhöhe pro Funktion ausgeübt, wenn gleichzeitig die Verantwortlichkeit für die Kostengebarung festliegt. Allein die Tatsache, daß die Kostenhöhe beobachtet wird, kann bei verschiedenen Dispositionen zu einem verstärkten Kostenbewußtsein führen⁴⁾. Durch Heranziehen geeigneter Vergleichsmaßstäbe für die Beurteilung der Angemessenheit der Kostenhöhe kann die Kontrolle erheblich intensiviert werden. Ein einfacher Vergleichsmaßstab zur Kostenkontrolle sind die Kosten der Vorperioden. Die Nachteile dieses Maßstabes, daß die besonderen Verhältnisse der Kontrollperiode nicht berücksichtigt und eventuelle Unwirtschaftlichkeiten nicht ausgeschaltet sind, lassen sich durch Festlegen von Budgets oder Standardwerten als Normwerten wesentlich verringern.

Durch Budgets werden die Möglichkeiten zur Kontrolle der Stellingemeinkosten und, unter Heranziehung weiterer Informationen vor allem über die Kapazität der Operationseinheiten, der sprungfixen Kosten erheblich verbessert. Sprungkosten sind die Folge der Erweiterung oder Einschränkung von Teilkapazitäten. Während in einer Gesamtko-

1) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 49.

2) Vgl. E. Gau, a.a.O., S. 97.

3) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 135.

4) Vgl. K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 72.

stenbetrachtung und in einer Kostenartenrechnung die einzelnen Kosten-sprünge kaum feststellbar sind, werden sie durch den Periodenvergleich der Funktionskosten, insbesondere in der kostenartenmäßigen Untergliederung, deutlich ausgewiesen¹⁾. Durch quantitative Erfassung von Kapazität und Ausnutzungsgrad der Funktionsbereiche und ihrer unteilbaren Operationseinheiten können die auf Kapazitätsveränderungen zurückgehenden Kostensprünge genauer geplant und in der Kostenkontrolle auf ihre Angemessenheit hin beurteilt werden²⁾. Bei rückläufiger Beschäftigung lassen sich so die Leerkosten abtrennen und die Grenzen genauer bestimmen, wo einzelne Operationseinheiten abgebaut werden können.

Eine besonders wirksame Kontrolle ist schließlich dann möglich, wenn aufgrund systematischer Untersuchungen Standardkosten pro funktionale Leistungseinheit vorgegeben werden können. Voraussetzung ist allerdings die hinreichende Quantifizierbarkeit der Funktionsleistungen. Neben einfachen können dabei auch zusammengesetzte Maßeinheiten zur Leistungsmessung dienen, wodurch mehrere kostenwirksame Dimensionen der Leistung berücksichtigt werden können³⁾. Die Meßbarkeit der Leistungen ist wegen des repetitiven Charakters der Tätigkeiten bei Funktionen der Auftragsabwicklung überwiegend gegeben. Bei den akquisitorischen Vertriebsfunktionen fehlt dagegen die Zwangsläufigkeit zwischen Tätigwerden und Erzielung eines akquisitorischen Erfolges. Ähnliches gilt für die Funktionen der allgemeinen Verwaltung und Leitung. Entgegen der vor allem die amerikanischen Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung nur ungenügend berücksichtigenden Darstellung von Jucker⁴⁾ lassen sich jedoch auch für akquisitorische Funktionen Standardkosten bestimmen, wenn nicht der erzielte Umsatz, sondern eine zum Umsatz führende, quantifizierbare Leistung als Maßstab gewählt wird, so besonders im Außendienst der einzelne Kundenbesuch bei repetitivem Verkauf. Dieser Maßstab versagt allerdings, wenn für jeden Kunden spezifische, individuelle Angebote unterbreitet werden müssen, wie häufig beim Investitionsgüterabsatz⁵⁾.

1) Vgl. A. Rasmussen, *Semi-fixed Cost*, a.a.O., S. 46.

2) Vgl. derselbe, *Semi-fixed Cost*, a.a.O., S. 48 f.

3) Vgl. K. Käfer, *Standardkostenrechnung*, a.a.O., S. 219 f.

4) Vgl. W. R. Jucker, *Budgetierung und Standardkostenrechnung im Vertrieb industrieller Unternehmen*, Zürich 1967, S. 52 u. S. 54.

5) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 218.

Auch bei grundsätzlich meßbaren Funktionsleistungen kann der Grad der Einheitlichkeit der Leistungen so gering sein, daß sich Kostenstandards nur auf einer statistischen Basis ermitteln lassen¹⁾. Das gilt etwa für die Reisendenkosten pro Kundenbesuch oder die Kosten pro Lieferstop bei der Wareneinstellung, die zwar mit Besonderheiten einzelner Kunden schwanken, für die aber der Durchschnittskostensatz doch eine hinreichende Repräsentanz besitzt. Wenn auch im konkreten Fall die Funktionsleistungseinheiten jeweils durch spezielle Untersuchung entsprechend den individuellen Verhältnissen der Unternehmung zu ermitteln sind, so gehen aus der folgenden, nach Fischer zusammengestellten Übersicht doch häufig anwendbare Maßeinheiten für verschiedene Funktionsleistungen hervor²⁾:

<u>Funktion:</u>	<u>Leistungseinheit:</u>
Ausschreiben von Aufträgen	Auftrag, Auftragszeile
Registrieren von Aufträgen	Auftrag
Ausstellen der Rechnungen	Rechnung, Rechnungszeile
Verbuchung der Rechnungen	Buchung, Rechnung
Verbuchung der Zahlungen	Buchung, Rechnung
Mahnwesen	Mahnung
Administrative Auftragsbearbeitung	Versandfall
Zusammenstellen der Lieferungen	Lieferung, Auftragszeile, Erzeugniseinheit, Artikelzahl, Gewichts- oder Volumeneinheit
Verpacken	Erzeugniseinheit, Verpackungseinheit, Gewichts- oder Volumeneinheit
Verladen	Erzeugniseinheit, Verpackungseinheit, Gewichts- oder Volumeneinheit
Auslieferung mittels eigenem Fuhrpark	Zurückgelegte Entfernung in km, Gewichts- oder Volumeneinheit, Lieferung, Kunde

Für die Festlegung der Standardkostensätze und für die Durchführung der Kontrolle gelten im Vertrieb gleiche Prinzipien wie in der Fertigung. So sind in der Kontrollperiode in bezug auf die Beschäftigung fixe und variable Kostenteile zu trennen, um die Kostensätze von den Schwankungen freizuhalten, die auf unterschiedliche Beschäftigungsgrade

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 385.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 50.

zurückzuführen sind. Ist eine eindeutige Trennung fixer und variabler Kosten nicht möglich oder unterbleibt sie aus anderen Gründen, so sind veränderliche Standardsätze für unterschiedliche Beschäftigungsgrade zu berechnen¹⁾. Ferner sind in die Kostenkontrolle nur die von den Mitarbeitern beeinflussbaren Funktionskosten einzubeziehen, da sie für die übrige Kostengebarung nicht verantwortlich sind. Soweit die Mitarbeiter den Ausnutzungsgrad bereitgestellter Kapazitäten beeinflussen können, sind auch Fixkosten als kontrollierbare Kosten anzusehen²⁾. Schließlich sind die Standardsätze nach genauer Analyse der auf die Höhe der Kosten einwirkenden Faktoren regelmäßig so festzulegen, daß sie unter den gegebenen Umständen verhältnismäßig leicht erreichbare Normen darstellen³⁾.

Durch den Vergleich der tatsächlich angefallenen Kosten mit den vorgegebenen Standardkosten kann, ebenso wie im Kostenvergleich mit Budgets oder sonstigen Vergleichsmaßstäben, die Einhaltung der Sollkosten schnell festgestellt werden. Bei Sollabweichungen können notwendige korrektive Maßnahmen eingeleitet werden. Durch Analyse der Ursachen der Abweichungen ergeben sich Hinweise, in welchen Bereichen solche Maßnahmen primär anzusetzen haben. Häufig sind die Abweichungen nicht auf Unwirtschaftlichkeiten zurückzuführen, sondern auf nicht genau genug vorhergesehene Entwicklungen des dynamischen Prozesses in der Unternehmung und auf ihren Märkten. Durch Aufdecken solcher Ursachen für Planabweichungen werden auch die Grundlagen für zukünftige Planungen verbessert.

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 212.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 57 f.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 209.

b) Die funktionale Vertriebskostenanalyse als Entscheidungs-
grundlage

Die Verrechnung der Vertriebskosten nach Funktionen dient neben Kontrollzwecken vor allem als Planungs- und Entscheidungsgrundlage. Durch die Kostenträgerrechnung in ihrer Weiterführung zur Ergebnisrechnung wird primär eine Ausrichtung der Absatzmaßnahmen an der Gewinnergiebigkeit der verschiedenen Umsatzbereiche ermöglicht. Die funktionale Vertriebskostenanalyse dient im Vergleich dazu vor allem als Entscheidungsgrundlage für Maßnahmen zur Wirtschaftlichkeitssteigerung unter Betonung des Kostenaspektes. Das ergibt sich daraus, daß sich die Informationen der funktionalen Vertriebskostenanalyse naturgemäß nur auf die Kostenverhältnisse und nicht gleichzeitig auf die Erlösverhältnisse beziehen. Wegen des Zurücktretens der Umsatzaspekte dient die funktionale Vertriebskostenanalyse daher in erster Linie als Entscheidungsgrundlage für Maßnahmen im Bereich der Umsatzabwicklung, weniger dagegen im Bereich der aktiven Umsatzbeeinflussung.

Die Feststellung der Vertriebskosten in funktionaler Gliederung gewährt einen detaillierten Überblick über die verschiedenen Vertriebstätigkeiten und deren kostenmäßiges Gewicht. Durch eine solche Kostenaufstellung können vielfältige Verbesserungen im Absatzbereich angeregt werden, da sie im Vergleich zur Kostenartenrechnung häufig zu überraschenden Einblicken führt. "Expense patterns look so different when functional accounts are used, that it is common for executives to be shocked by their first experience with them. Many things show up which seem to indicate that something is wrong in the company's distribution methods."¹⁾ Zur Einleitung von Umstellungen im Vertriebsprozeß führen dabei nicht nur unerwartet hohe, sondern auch unerwartet geringe Funktionskosten. Während etwa die tatsächlichen Kosten der Warenauslieferung im Sortimentsgroßhandel leicht unterschätzt werden, mißt man häufig den Lager- und Debitorenkosten ein zu großes Gewicht bei²⁾.

1) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 150.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 126 u. S. 152 f.

An die Ermittlung der Funktionskosten schließt sich eine meist statistische Auswertung an, in der die Kosten zu verschiedenen Größen in Beziehung gesetzt werden. Die Auswertungsrechnung ist nicht immer eindeutig von der Ermittlungsrechnung zu trennen¹⁾ und kann weitgehend auch im Rahmen der Kostenkontrolle durchgeführt werden. Sie führt zu einer eingehenden Überprüfung der Absatzorganisation unter Kostengesichtspunkten, wodurch Verlustquellen aufgedeckt und zugleich spezifische Hinweise auf Verbesserungsmöglichkeiten gegeben werden. So können beispielsweise gewisse Kostenunterschiede den verstärkten Einsatz bisher vernachlässigter Verkaufsmethoden nahelegen; bei Tätigkeiten mit ähnlichem Leistungsumfang, etwa Warenempfang und Warenverladung, geben Kostenunterschiede Hinweise auf Unterschiede im Wirkungsgrad des Kosteneinsatzes in diesen Teilbereichen; Kostenvergleiche zwischen einzelnen Phasen des Absatzvollzuges, etwa der büromäßigen Auftragsbearbeitung im Vergleich zu den Kosten der Warensammenstellung und -verpackung, geben Hinweise auf die relative Zweckmäßigkeit der Organisation des Arbeitsablaufes in diesen Funktionen und regen entsprechende Reorganisationen an.

Die zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit aufgrund der Analyse der funktionalen Vertriebskosten einzuleitenden Maßnahmen sind vielfältiger Art und lassen sich als qualitative und quantitative Rationalisierungsmaßnahmen gruppieren²⁾. Die qualitative Rationalisierung umfaßt die mehr ordnenden Maßnahmen zur Eindämmung von Verlustquellen, wie die Einsparung von entbehrlichen Arbeitsgängen, die zweckgerechte Organisation sowohl in den büromäßigen Tätigkeiten als auch in Verpackung, Versand und Auslieferung, die Beschleunigung des Lagerdurchlaufes, die Anpassung der geforderten Leistungen an den im Tagesablauf wechselnden Leistungsgrad der Mitarbeiter und ähnliche Maßnahmen, die im Bereich der Umsatzabwicklung grundsätzlich ebenso anwendbar sind wie in der Fertigung³⁾.

1) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 82 f.

2) Vgl. M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 80 f.; derselbe, Ziele und Grenzen der Rationalisierung in der Wirtschaft, a.a.O., S. 10 f.

3) Vgl. derselbe, Einführung, a.a.O., S. 146.

Die quantitative Rationalisierung umfaßt Faktorsubstitutionen, wobei die betreffenden Maßnahmen meist zugleich mit erhöhtem Kapitaleinsatz verbunden sind¹⁾. Substitutionsmaßnahmen im Vertrieb, die überwiegend aus Kostengesichtspunkten zu begründen sind, können in verschiedenen Bereichen auftreten²⁾. So sind Entscheidungen zu treffen hinsichtlich der Ausgliederung oder Eingliederung von Funktionen, etwa des Warentransportes, der Warenlagerung oder der Übernahme der Kundenkreditierung, ferner der Einrichtung von Auslieferungslagern, aber auch umfassenderer Funktionenkomplexe wie die Ausschaltung von bestimmten Handelsstufen oder Absatzwegen, wobei dann allerdings neben Kostengesichtspunkten Ertragsgesichtspunkte stärker zu berücksichtigen sind. Innerhalb des Vertriebs können vielfältige Verfahrenssubstitutionen als Rationalisierungsmaßnahmen eingeleitet werden. Eine durchgreifende Substitutionsmaßnahme stellt beispielsweise die Umstellung der Rechnungsstellung und Debitorenbuchhaltung auf Datenverarbeitungsanlagen dar; engere Tätigkeitsbereiche betreffen etwa Substitution zwischen persönlichem Zahlungseinzug und Überweisungsverkehr, zwischen maschineller Verpackung oder Verpackung von Hand oder zwischen verschiedenen innerbetrieblichen Transportverfahren.

Um die Entscheidungen über vorgeschlagene qualitative oder quantitative Rationalisierungsmaßnahmen kostenmäßig zu fundieren, sind die Ergebnisse der funktionalen Vertriebskostenverrechnung speziell auszuwerten³⁾. In einer Sonderrechnung sind die Kosten der durch die geplante Maßnahme betroffenen Funktionen auf ihre Entscheidungsabhängigkeit zu untersuchen. Aus der Differenz zwischen den einsparbaren und den mit der Maßnahme verbundenen zusätzlichen Kosten ergibt sich die zu erwartende Kostenveränderung. Den dynamischen Verhältnissen in der wachsenden Unternehmung ist dabei meist nicht eine statische Gesamtkostenbetrachtung, sondern viel eher eine Betrachtung der Durchschnitts- oder Grenzkosten der betreffenden funktionalen Leistungseinheiten adäquat.

1) Vgl. M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 81.

2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 155 ff.

3) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 153 ff.

Außer den Kostenveränderungen sind bei Kostensenkungsmaßnahmen im Vertrieb neben sonstigen Faktoren vor allem mögliche und häufig nicht quantifizierbare Ertragswirkungen im Kalkül zu berücksichtigen. Im Bereich der Umsatzabwicklung bilden aber doch die Kostenwirkungen das primäre Entscheidungskriterium. Es kann nicht davon ausgegangen werden, daß Maßnahmen zur Stückkostensenkung im Vertrieb regelmäßig das akquisitorische Potential der Unternehmung mindern. Im Gegenteil ist mit Kostensenkungsmaßnahmen im Bereich der Umsatzabwicklung sehr häufig eine schnellere, einfachere und zuverlässigere Belieferung der Kunden und sonstige Verkaufsabwicklung verbunden, so daß dann zusätzlich ein positiver akquisitorischer Effekt erzielt wird. Die "ertragswirtschaftliche Sicht", nach der im Vertrieb wegen der Gefahr von Umsatzeinbußen nur durch Maßnahmen zur Ertragssteigerung die Wirtschaftlichkeit zu erhöhen wäre, erweist sich damit als ein unpräzises und wenig verlässliches Prinzip. Statt dessen sind im Bereich der Umsatzabwicklung, ähnlich wie in der Fertigung, allerdings im Gegensatz zum Bereich der aktiven Nachfragebeeinflussung, Wirtschaftlichkeitssteigerungen vorwiegend durch Maßnahmen zur Kostensenkung zu erzielen¹⁾. Die Ergebnisse der funktionalen Vertriebskostenanalyse bilden dazu die adäquate Planungs- und Entscheidungsgrundlage.

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 205.

C. Kostenträger- und Ergebnisrechnung

1. Arten der Kostenträger im Absatz

Die funktionalen Leistungen der Vertriebsorganisation werden in den verschiedenen Umsatzbereichen in unterschiedlichem Ausmaß eingesetzt. So erfordert die Belieferung der Kunden in verschiedener Entfernung unter sonst gleichen Umständen unterschiedliche Transportleistungen; ebenso sind unterschiedliche Funktionsleistungen für den Absatz verschiedener Produkte, die Auslieferung kleiner und großer Aufträge oder den Absatz in verschiedenen Verkaufsgebieten erforderlich. Diese Leistungsunterschiede führen zu Vertriebskostenunterschieden, die in der funktionalen Vertriebskostenanalyse nicht nach Umsatzbereichen differenziert festgestellt werden können. Es ist das Ziel der Kostenträgerrechnung, die im Absatzbereich eingesetzten Kosten den verschiedenen Umsatzbereichen nach der Leistungsinanspruchnahme zuzurechnen. Dazu dienen in der Verrechnungssatzrechnung soweit wie möglich Verrechnungssätze pro funktionale Leistungseinheit. Um als aussagefähige Dispositionsgrundlage die Anerkennung des Leistungseinsatzes in den verschiedenen Umsatzbereichen durch den Markt feststellen zu können, wird die Kostenträgerrechnung regelmäßig durch eine Ergebnisrechnung ergänzt.

Kostenträger sind in der Vertriebskostenrechnung nicht nur die abgesetzten Produkte¹⁾. Generell kann jeder Absatz- oder Leistungsbereich als Kostenträger angesprochen werden, in dem Funktionsleistungen eingesetzt werden und dem Erlöse zugerechnet werden können. Je nach Art und Menge der in Anspruch genommenen Funktionsleistungen sind diesen Leistungsbereichen als Kostenträger Funktionskosten zu belasten²⁾. Die Beschränkung des Kostenträgerbegriffes auf solche Leistungsbereiche, denen außer Vertriebskosten auch Erlöse zugerechnet werden

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 67 f.

2) Die Bezeichnung der Kostenträgerrechnung im Vertrieb als "analysis by manner of application" bringt den Aspekt des Kostenträgerbegriffes als Einsatz- und Anwendungsbereich funktionaler Leistungen auch sprachlich zum Ausdruck (vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 23).

können, schließt vor allem die Funktionen und Teilfunktionen der Unternehmung und des Vertriebs als Kostenträger aus, da ihnen Erlöse ebensowenig wie Erfolgssteile, die das Ergebnis des Zusammenwirkens aller Teilbereiche der Unternehmung sind, zugerechnet werden können¹⁾. Dagegen sind alle sinnvollen Gruppierungen und Unterteilungen von Leistungs- und Erlösbereichen generell als Kostenträger des Vertriebs anzusehen. In Übereinstimmung mit der amerikanischen Terminologie werden sie häufig als "Absatzsegmente" und die einheitliche Gliederung einer Kostenträgerart als "Absatzsegmentgliederung" bezeichnet²⁾, wodurch eine Verwechslung mit Absatzbereichen im Sinne von Kostenstellen oder Funktionen vermieden wird.

Als "für die Absatzanalyse und Absatzführung höchst bedeutsame Leistungsbereiche oder Absatzbereiche, deren Kosten- und Erlösverhältnisse bekannt sein sollten," nennt Riebel die folgenden³⁾:

Aufträge und Auftragsgruppen (nach Auftragsarten oder Auftragsgrößen)
Kunden und Kundengruppen
Erzeugnisse und Erzeugnisgruppen
Geographische Absatzbereiche
Verkaufsabteilungen
Absatzwege
Versandwege und -methoden
Verfahren der Auftragsgewinnung.

Diese mehr beispielhaft angeführten Absatzbereiche können nach verschiedenen Kriterien untergliedert werden, von denen vermutet wird, daß sie im Einzelfall zu unterschiedlichen Kosten- oder Erlösverhältnissen führen. So können etwa die Aufträge einer Periode nach Auftragsgrößenklassen gruppiert werden, aber auch nach Auftragsarten, wie Eilaufträgen oder Aufträgen mit Lieferfrist, einfachen oder zusammengesetzten Aufträgen nach der Verpackungsart, der Versandart oder der Art der Auftragsgewinnung - schriftlich, telefonisch, durch Kundenbesuch -. Kunden lassen sich etwa gruppieren nach ihrer Branchenzugehörigkeit

1) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 604.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 70 f.; B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 110. Abweichend, aber sprachlich wenig befriedigend, bezeichnet Geist statt Kostenträgergruppen die Gesamtgliederung als Absatzsegment (vgl. M.Geist, a.a.O., S. 56 f.).

3) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 597.

nach der Handelsstufe, nach der Auftragshäufigkeit, der Umsatzhöhe, der durchschnittlichen Auftragsgröße, nach Absatzgebieten, Entfernung, eingeräumten Kreditbedingungen oder sonstigen Charakteristika. Erzeugnisse lassen sich nicht nur nach ihrer produktions- oder beschaffungsmäßigen Zusammengehörigkeit gruppieren, sondern ebenso unter absatzmäßigen Gesichtspunkten, etwa nach der Verwendung der Produkte beim Käufer, der Art der Verpackung, der Markierung, nach Jahresumsatzklassen oder nach organisatorischen Verantwortungsbereichen¹⁾.

Diese Gliederungsmöglichkeiten der Leistungsbereiche schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern sind gleichzeitig oder nacheinander anwendbar. Deshalb kann der Komplex der Vertriebskosten in mehrstufigen Analysen unter verschiedenen Aspekten untersucht werden, was häufig die Voraussetzung ist, um ein hinreichend differenziertes Bild von dem vielfältigen Zusammenwirken verschiedener Kosteneinflussfaktoren in einem Absatzsegment zu erhalten²⁾. Welche Kostenträgergliederung dabei primär zu untersuchen ist und welche weiteren Kreuz- oder Unteranalysen im konkreten Fall vorzunehmen sind, hängt ebenso wie die Häufigkeit der Analysen vor allem von den jeweils anstehenden Problemen ab³⁾. Dabei bestehen meist begründete Vermutungen darüber, welche Faktoren primär zu Kosten- und Erlösunterschieden führen, so daß die Segmentgliederung danach vorzunehmen ist. Im Verlauf der Analyse werden regelmäßig weitere Gesichtspunkte für zusätzliche Analysen aufgedeckt⁴⁾.

Die vielfältigen Möglichkeiten der Abgrenzung von Kostenträgergruppen und der Durchführung entsprechender Kostenträgeranalysen lassen sich auf drei Grundtypen zurückführen: nahezu alle denkbaren Kostenträgergruppen des Vertriebs, denen sich auch Erlöse zurechnen lassen, stellen eine Klassifizierung von Kunden, Produkten oder von Aufträgen dar⁵⁾. So sind geographische Absatzbereiche und verschiedene

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 85; K. P. Fischer, a.a.O., S. 72.

2) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 598.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 25.

4) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 87 f.

5) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 164.

Absatzwege Kundengruppierungen. Verkaufsabteilungen können je nach Organisation auf Produkt- oder Kundengliederungen zurückgeführt werden. Verschiedene Versandwege und -methoden sowie verschiedene Verfahren der Auftragsgewinnung sind ebenso wie Auftragsgrößenklassen Auftragsgruppierungen. So sind generell die einzelnen Kunden, Produkte und Aufträge sowie deren Gruppierungen als die Kostenträger im Absatz anzusehen. Die Aufträge umfassen dabei stets Elemente sowohl aus der Produkt- wie aus der Kundensphäre¹⁾, da sich jeder Auftrag notwendigerweise auf Produkte bezieht und von einem Kunden erteilt wird. In Auftragsanalysen sind daher kunden- und produktabhängige Kostenunterschiede nicht zu trennen; Vertriebskostenanalysen nach Aufträgen haben vielmehr zum Ziel, die Kostenwirkungen auftragsspezifischer Charakteristika aufzudecken²⁾, insbesondere die der Auftragsgröße und der Art der Auftragserteilung. Vertriebskostenunterschiede aufgrund von Kunden- und Produktunterschieden sind dagegen in gesonderten Analysen dieser Kostenträger festzustellen.

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 68; J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 151.

2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 247 f.

2. Kosten- und Ergebnisrechnung für einzelne Kunden und Produkte

a) Die Ermittlung der Kostenbelastung

aa) Die Abhängigkeit der Vertriebskosten von Kostenträgercharakteristika

In der Kostenträgerrechnung sind den Kostenträgern die Vertriebskosten nach Inanspruchnahme der funktionalen Leistungen zuzurechnen. Die Beziehungen zwischen Funktionsleistungen und Kunden, Produkten und Aufträgen als Kostenträgern zeigen dabei gewisse Regelmäßigkeiten, die den Aufbau der Kostenträgerrechnung beeinflussen. Ein großer Teil der Funktionsleistungen variiert entweder vorwiegend mit Charakteristika der Kunden oder mit Charakteristika der Produkte. Entsprechend sind die Funktionskosten zwischen Kunden und Produkten aufzuteilen. Da für die einzelnen Kostenteile jeweils zu entscheiden ist, ob sie den Kunden oder den Produkten zu belasten sind, hängt die Kostenverrechnung auf Kunden und Produkten eng zusammen. Dagegen werden in der Vertriebskostenanalyse nach Aufträgen Kostenwirkungen analysiert, die aus spezifischen Auftragscharakteristika, insbesondere den verschiedenen Dimensionen der Auftragsgröße, folgen, unabhängig davon, ob sie durch Kunden- oder Produktcharakteristika bedingt sind. Da die Vertriebskosten den Aufträgen in einer veränderten Gruppierung und nach anderen Gesichtspunkten zugerechnet werden, ist diese Analysenart von der Kunden- und Produktanalyse zu trennen.

Bei der Feststellung, ob bestimmte Funktionskosten mit Menge und Art der Charakteristika eines Kostenträgers variieren, ist von einer hinreichend langen Anpassungsperiode und einer genügend großen Zahl von Kostenträgereinheiten auszugehen, da die meisten Vertriebskosten sich weder sehr kurzfristig noch infolge geringer arten- und mengenmäßiger Leistungsunterschiede verändern. "The statement of cost variation with different bases pertains to practical working variability in reasonable number of units and over a reasonable time."¹⁾ Unter dieser Annahme erscheint die Proportionalisierung vieler Fixkosten des Vertriebs in

1) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 328 (Hervorhebungen weggelassen).

Verrechnungssätzen nicht allzu problematisch, nachdem die kosten-theoretische Analyse zeigt, daß im Vertrieb Kostenanpassungen infolge veränderter Leistungsarten und -mengen elastischer und in kleineren Sprüngen als im Produktionsbereich erfolgen¹⁾. So bemerkt auch Andersen: "It is amazing how good are the possibilities of adaptation inherent in a commercial concern ... Adaptation is very much easier than in industrial concerns."²⁾ Wenn Riebel dagegen generell auch im Vertrieb eine Proportionalisierung sprungfixer Kosten ablehnt³⁾, so ist seine Argumentation jedenfalls insofern nicht ausreichend, als er sich bei der Begründung auf die Verhältnisse im Fertigungsbereich bezieht⁴⁾ und diese auf den Absatzbereich überträgt, ohne die erforderliche kostentheoretische Differenzierung bezüglich der hier vorliegenden besonderen Verhältnisse vorzunehmen.

Der überwiegende Teil der Vertriebskosten variiert entweder mit Kunden- oder mit Produktcharakteristika, nicht dagegen mit beiden gemeinsam⁵⁾. So variieren die Lagerkosten mit dem Wert, der Lagerdauer und dem Volumen der Produkte. Manche Produkte erfordern besondere Behandlung, wie Sortieren, Kühlung, aber auch spezielle Werbung oder Produktförderung. Auch Teile der Verpackungs- und Versandkosten variieren mit Produktcharakteristika wie Gewicht, Volumen, Sperrigkeit und der Menge der Produkte. Im Handel hängen ferner die Kosten des Einkaufs, der Warenübernahme und der Einlagerung weitgehend von Produkteigenschaften ab. Die Art der Kunden hat auf die dadurch bedingten Kostenunterschiede dagegen meist nur einen entfernten oder einen indirekten Einfluß, indem von den Kunden Art und Menge der zu liefernden Produkte durch die erteilten Aufträge bestimmt werden.

Andere funktionale Kosten werden in engem Zusammenhang mit den Kunden aufgewendet und variieren mit deren Besonderheiten. So hängen etwa

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 213.

2) H. Andersen, Classification of Customers involving a Loss, in: Readings in Danish Theory of Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1966, S. 274.

3) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 607.

4) Vgl. derselbe, Die Elastizität des Betriebes, a.a.O., S. 99 f.

5) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 177.

die funktionalen Kosten der Auftragseinholung durch Reisende von der Zahl der besuchten Kunden, der Entfernung zu ihnen und der bei den Kunden verbrachten Zeit ab. Die funktionalen Kosten der Rechnungsstellung variieren mit der Zahl der Rechnungen und der Rechnungszeilen, die je nach Kunden wechselt. Lieferkosten werden durch die von den Kunden abhängige Menge der Lieferungen und die Transportstrecke beeinflusst. Auf diese kundenabhängigen Kosten hat die Art der verkauften und gelieferten Produkte dagegen kaum einen Einfluß.

In einigen Fällen kann die Entscheidung, ob die Funktionskosten als kunden- oder produktabhängige Kosten zu verrechnen sind, problematisch sein. Das folgt daraus, daß sich alle Verkaufstransaktionen letztlich stets auf Kunden und auf Produkte beziehen, so daß die Kunden- oder Produktabhängigkeit der Funktionskosten nur das jeweils in unterschiedlichem Grad überwiegende Kennzeichen darstellt. "There is every shade of combination of customer responsibility and commodity responsibility for ... the amount of expense within the different functional cost groups."¹⁾

Etwa auf der Mitte der Skala zwischen reiner Kunden- und reiner Produktabhängigkeit liegen vor allem jene Kosten, die mit der Zahl der Auftragszeilen variieren, wie gewisse Kosten der Rechnungsstellung. Diese Kosten lassen sich sinnvoll sowohl den Kunden belasten, die die Aufträge erteilen, als auch den Produkten nach der Häufigkeit, mit der sie geordert wurden. Die Zurechnung solcher "common base costs"²⁾ erfolgt regelmäßig auf den Kostenträger, der am leichtesten beeinflusst werden kann, falls korrektive Maßnahmen zur Beeinflussung der betreffenden Kosten erforderlich werden³⁾.

Weder mit Kunden- noch mit Produktcharakteristika variieren die Kosten der Geschäftsleitung und der allgemeinen Verwaltung. Deshalb können sie auch den einzelnen Kostenträgern nicht nach Inanspruchnahme zugerechnet werden. Das hindert allerdings nicht, sie für bestimmte Zwecke auf Kostenträger in einem einheitlichen Satz zu verteilen. Für die diffe-

1) Ch. H. Sevin, *Distribution Cost Analysis*, Washington 1946, S. 35 (zitiert nach K. P. Fischer, a.a.O., S. 103).

2) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 183.

3) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 184.

renzierte Ermittlung der Kostenbelastung der einzelnen Kostenträger durch Verrechnungssätze bleiben diese Gemeinkosten jedoch außer Betracht¹⁾.

bb) Bestimmung der Verrechnungsbasen

Die Bestimmung der Verrechnungsbasen für die Kosten der einzelnen Funktionen muß entsprechend den jeweiligen Besonderheiten der Unternehmung erfolgen, da Funktionen ebenso wie Funktionsleistungen als Maßeinheiten von Unternehmung zu Unternehmung wechseln, so daß keine allgemeingültige Liste von Zurechnungsbasen aufgestellt werden kann. Durch Änderungen der Vertriebsorganisation können Verrechnungsbasen auch in der gleichen Unternehmung im Zeitablauf sich verändern und müssen deshalb periodisch nachgeprüft werden²⁾. Die folgende Liste von Funktionen und zugehörigen Verrechnungsbasen einer mittleren amerikanischen Großhandelsunternehmung illustriert nur beispielhaft typische Verhältnisse.

Revised List of Bases of Cost Allocation³⁾

<u>Function:</u>	<u>Basis of Allocation:</u>
<u>A. Customer Costs</u>	
Outside selling:	
Call time	No. of calls
Travel	No. of calls times distance
Stationery and supplies)	
Salesmen's ledgers)	
Accounts receivable)	
Cashier)	
Invoice typing:)	No. of orders
Stationery and supplies)	
Routing)	
Delivery:)	
Part)	
Other expenses	No. of orders times distance
Invoice typing:	
Other expenses	No. of orders times 3 + No. of invoice lines

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 186.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 180.

3) Nach denselben, a.a.O., S. 198.

(Function)	(Basis of Allocation)
Pricing and extensions	No. of invoice lines
Packing department forms	No. of packing department orders
Floor selling)	
Telephone orders)	No. of nonsalesman orders
Mail orders)	
Credit authorization:	
Bad debts	Average balance in problem accounts
Other expenses	Pro rata to problem accounts

B. Product Costs

Commission calculation	Estimated percentage of time
Buying)	
Accounts payable)	No. of purchase orders
Receiving)	
Loading)	No. of units received times bulk
Checking	No. of units received
Storing:	
Interest, insurance,	Value of average inventory
and taxes	Space occupied
Other expenses	
Packing	No. of units received by packing department times bulk
Shipping	No. of units received by shipping department times bulk
Stamping	Estimated percentage of time by product
Outside selling:	
Commissions	Direct
Advertising:	
Media costs	Direct
Other costs	Chargeable to the individual advertisement

C. Overhead Costs

Executive and general	Value of sales
-----------------------	----------------

Das wiedergegebene Beispiel zeigt nicht nur, welche Verrechnungsbasen möglich sind, sondern illustriert auch einige generelle Aussagen bezüglich der Verrechnungsbasen¹⁾. Die Kosten der meisten Funktionen

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 176 ff.

variieren nur mit einer oder zwei Verrechnungsbasen, die jeweils entweder Kunden- oder Produktcharakteristika darstellen. Nur in seltenen Fällen variieren Kosten einer Funktion teils mit Kunden und teils mit Produktcharakteristika, so die Kosten der Reisenden, bei denen die Provisionen mit dem Wert der Produkte, alle übrigen mit Kundencharakteristika variieren. Schließlich wird in dem Beispiel belegt, daß nicht nur einfache, sondern auch zusammengesetzte Verrechnungsbasen anzuwenden sind. Im übrigen wurden die wiedergegebenen Verrechnungssätze aus einer wesentlich detaillierteren und genaueren Untersuchung durch Vernachlässigung von Kleinbeträgen und Zusammenfassung ähnlicher Zurechnungsbasen entwickelt¹⁾. Das Beispiel zeigt also zugleich, welcher Grad der Differenzierung in der Funktionsgliederung und in der Kostenzurechnung Voraussetzung für eine aussagefähige Vertriebskostenrechnung ist. In nachfolgenden Abrechnungsperioden können allerdings weitere Vereinfachungen je nach Zielsetzung der Analyse eingeführt werden, da der Grad der damit verbundenen Ungenauigkeiten hinreichend beurteilt und deshalb bei der Interpretation der Ergebnisse berücksichtigt werden kann.

cc) Zurechnung der Funktionskosten

Durch die Ermittlung jener Kosten, die jeweils mit einer Verrechnungsbasis variieren, ist eine wesentliche Voraussetzung der Kostenzurechnung auf Kunden oder Produkte geschaffen. Wird die Zahl der insgesamt in die Abrechnungsperioden fallenden Einheiten jeder Verrechnungsbasenart bestimmt, so läßt sich durch Division der Kosten, die mit der jeweiligen Zurechnungsbasis zu verrechnen sind, durch die Zahl der Verrechnungsbasiseinheiten ein Kostensatz pro Verrechnungsbasiseinheit berechnen. Dabei muß nicht von den in die Periode fallenden Ist-Kosten und Ist-Leistungen ausgegangen werden, sondern es kann unter verschiedenen Gesichtspunkten auch eine Normalisierung dieser Daten vorgenommen werden.

Zur Durchführung der Kostenzurechnung ist für jeden Kunden und für

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 193 f.

jedes Produkt festzustellen, wie viele der als Verrechnungsbasen dienenden Einheiten auf sie entfallen. Für jeden Kunden sind also Daten festzustellen wie die Zahl der Aufträge, Lieferungen, Rechnungszeilen, Kundenbesuche sowie die Entfernung zum Kunden, der durchschnittliche Debitorenbestand oder sonstige der Zurechnung dienende Charakteristika. Für die Produkte sind Daten erforderlich wie die Zahl der Einkaufsaufträge, der übernommenen und eingelagerten Wareneinheiten, der zusammengestellten, verpackten und versandten Wareneinheiten, der durchschnittliche Lagerwert, der beanspruchte Lagerraum, Provisionszahlungen, direkte Werbekosten einzelner Produktarten oder sonstige je nach Unternehmung wechselnde, der Kostenzurechnung zugrundeliegende Daten.

Die Wareneinheiten unterscheiden sich in der Regel in Volumen, Gewicht, Sperrigkeit, Zerbrechlichkeit oder sonstigen Eigenschaften, die sich auf die pro Einheit erforderlichen Manipulierungskosten auswirken. Um keine zu große Zahl von Zurechnungsbasen zu erhalten, ist es zweckmäßig, diese Unterschiede durch Äquivalenzziffern zu berücksichtigen, die in einer gesonderten Analyse festzulegen sind. In der Regel genügt dabei eine Gruppierung in wenigen Klassen. Es kann allerdings erforderlich sein, mehrere Äquivalenzziffernsysteme, etwa für die Wareneinlagerung, die Auftragszusammenstellung und die Verpackung, einzurichten, da die Produktunterschiede als Kosteneinflußfaktoren in den verschiedenen Tätigkeitsbereichen unterschiedliche Bedeutung haben können¹⁾.

Die erforderlichen Informationen pro Kunde oder Produkt lassen sich verhältnismäßig leicht gewinnen, wenn ein Datenverarbeitungssystem für die Rechnungsstellung verwendet wird. Es braucht dann nur für die laufende zusätzliche Registrierung der Daten eingerichtet zu werden. Nur wenige Informationen, wie der belegte Lagerraum oder die Entfernung zu den Kunden, bedürfen einer besonderen Erhebung. Steht ein solches System zu diesen Zwecken nicht zur Verfügung, so ist durch geeignete organisatorische Maßnahmen, wie entsprechende Eintragungen auf den

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a. a. O., S. 201.

Kontenblättern der Debitoren oder durch geeignete Bezeichnung und Numerierung der Rechnungen, für eine einfache Bereitstellung der Daten zu sorgen¹⁾. Wenn auch grundsätzlich für jeden einzelnen Kunden und jede Produktart nach diesen Vorkehrungen die Kostenbelastung festgestellt werden kann, so wird sie doch in der Regel nur für Kunden- und Produktgruppen tatsächlich ausgewiesen. Die Informationen über die Verrechnungsbasen pro Kostenträgereinheit sind deshalb für die Kostenträgergruppen zusammenzufassen und dann ist die auf Gruppen entfallende Kostenbelastung zu berechnen.

Das Ergebnis der Kostenzurechnung ist die nach Zurechnungsbasen untergliederte Belastung von Kunden- und Produktgruppen mit jenen funktionalen Kostenteilen, die eine genügend tragfähige Beziehung zu den Kostenträgern zeigen. Allgemeine Verwaltungskosten sind weder auf Kunden, noch auf Produkte zugerechnet. Die übrigen Funktionskosten sind je nach der vorherrschenden Beziehung entweder Kunden oder Produkten belastet. Um die absoluten Zahlen leichter überblicken zu können, sind sie auch in Prozentzahlen anzugeben.

b) Die Ermittlung des Ergebnisses

aa) Die Ermittlung von Deckungsbeiträgen

Aussagefähiger als die Kostenbelastung pro Kunde oder pro Produkt ist die Berechnung von Deckungsbeiträgen für die nicht zugerechneten Kosten und den Gewinn. Zu ihrer Ermittlung ist zunächst der Warenbruttogewinn als die Differenz zwischen Nettoerlös und reinen Warenkosten pro Kostenträger festzustellen. Sieht man von der mehr die Interpretation der Ergebnisse berührenden Problematik der Erlöszurechnung ab, so ergeben sich im Handel für die Bestimmung des Warenbruttogewinns pro Kostenträger kaum prinzipielle Probleme, da die Warenkosten verhältnismäßig genau feststellbar sind. In Produktionsunternehmungen ist dagegen zu entscheiden, welcher Kostenwert für die Fertigprodukte anzusetzen ist. Während in der amerikanischen Literatur häufig die

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O. S. 200.

vollen Herstellkosten angesetzt werden¹⁾, glaubt Fischer ausschließlich die direkten Herstellkosten als vertretbaren Kostenwert ansehen zu können²⁾. Die Entscheidung über den anzusetzenden Kostenwert kann jedoch kaum nur von diesen mehr rechnungstechnischen Gesichtspunkten abhängen. Vielmehr können neben verschiedenen kalkulierten Herstellkosten³⁾ auch sonstige Kostenwerte in Abhängigkeit von der Zielsetzung der Unternehmung als Lenkpreise angesetzt werden⁴⁾. Unter diesem Aspekt erscheinen daher die direkten und die vollen Herstellkosten als zwei Möglichkeiten neben mehreren anderen, die je nach Umständen als Kosten der abgesetzten Produkte der Berechnung des Warenbruttogewinns zugrundegelegt werden können.

Daneben stellt die Berechnung des Warenbruttogewinns vor allem ein rechenmechanisches Problem dar. Sowohl die Verkaufspreise wie die Einkaufspreise beziehungsweise Herstellkostenwerte sind für jeden einzelnen Artikel verschieden und wechseln im Zeitablauf unabhängig von einander. Zusätzlich können die Verkaufspreise gleicher Produktarten nach Abnehmern differieren. Zur Berechnung des genauen Bruttogewinnes pro Kostenträger muß deshalb für jede Auftragszeile der Bruttogewinn festgestellt und dann entsprechend den Kostenträgergruppen zusammengefaßt werden⁵⁾. Diese umfangreichen Berechnungen sind nur durch den Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen wirtschaftlich durchführbar. Wo sie nicht zur Verfügung stehen, werden genaue Warenbruttogewinne pro Kostenträger meist nur für Stichproben berechnet werden können und im übrigen Näherungs- oder Durchschnittswerte heranzuziehen sein.

Werden vom Warenbruttogewinn pro Kunde oder pro Produkt die zu-rechenbaren Vertriebskosten abgesetzt, so ergeben sich die jeweiligen Deckungsbeiträge. Da den Produkten nur die unmittelbar produktabhän-gigen Kosten zugerechnet werden, ergibt sich ein Deckungsbeitrag für

1) Vgl. National Association of Cost Accountants (Hg.), The Analyses of Nonmanufacturing Costs, a.a.O., S. 33; Ch. H. Sevin, How Manufacturers Reduce their Distribution Costs, Washington 1948, S. 57 (zitiert nach K. P. Fischer, a.a.O., S. 107).

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 108.

3) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 209 ff.

4) Vgl. B. Hessenmüller, Kosten- u. Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 91.

5) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 215 f.

die kundenabhängigen Kosten, die Gemeinkosten der allgemeinen Verwaltung und Leitung und den Gewinn. Den Kunden werden nur die unmittelbar kundenabhängigen Kosten zugerechnet, so daß sich Deckungsbeiträge für die produktabhängigen Kosten, die Kosten der allgemeinen Verwaltung und Leitung und den Nettogewinn ergeben. Da die zugerechneten Kosten nach Funktionen und nach Zurechnungsbasen unterteilt sind, läßt sich aus dem Rechenergebnis nicht nur die Höhe der Deckungsbeiträge erkennen, sondern zugleich, welche Funktionskosten in welchem Maß über- oder unterdurchschnittlich deren Höhe bestimmen.

bb) Ermittlung des Nettoerfolges

Außer Deckungsbeiträgen lassen sich für die einzelnen Kunden und Produkte auch die Nettoerfolge bestimmen. Dazu werden nicht alle Gemeinkosten in einem einheitlichen Satz verteilt; vielmehr werden den Kunden zunächst die auf die von ihnen gekauften Produkte entfallenden produktabhängigen Kosten belastet, die den Kunden zuzurechnen sind, an die sie verkauft wurden¹⁾. Kunden, die vorwiegend Produkte mit verhältnismäßig hoher Vertriebskostenbelastung kaufen, werden dadurch mit höheren Kosten belastet als Kunden, die überwiegend Produkte mit verhältnismäßig geringen produktabhängigen Vertriebskostenbelastungen beziehen. Entsprechendes gilt für die Produkte.

Die wechselseitige Zurechnung der Kosten erscheint allerdings entgegen den Ausführungen von Longman und Schiff²⁾ für Produkte nicht ebenso begründet wie für Kunden. Werden einem Kunden produktabhängige Kosten entsprechend den von ihm gekauften Produkten zugerechnet, so werden, zumindest dem zugrundeliegenden Konzept nach, isolierbare, nur mit diesen Produkten verbundene Kosten belastet. Werden dagegen den Produkten kundenabhängige Kosten je nach den Kunden zugerechnet, an die sie geliefert wurden, so ist das nur dann unproblematisch, wenn jeweils nur eine Produktart geliefert wird. Werden mehrere Produktarten in einem Auftrag zusammengefaßt an den Kunden geliefert, so liegt eine verbundene Leistung vor, deren Kosten zwar insgesamt von den Kunden-

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 231 ff.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 235.

charakteristika beeinflusst wird, die aber nicht leistungsgerecht auf die einzelnen Produkte des Auftrags aufgeteilt werden können. Werden in der Regel mehrere Produktarten in einem Auftrag ausgeliefert, so ist also eine Belastung einzelner Produkte mit kundenabhängigen Kosten entsprechend dem Umsatzanteil nicht ebenso begründet wie die Belastung der Kunden mit den produktabhängigen Kosten entsprechend den von ihnen bezogenen Produkten.

Nach wechselseitiger Zurechnung der kunden- und produktabhängigen Kosten sind die Kosten der Leitung und allgemeinen Verwaltung von den verbliebenen Margen abzusetzen. Da sie weder mit Kunden- noch mit Produktcharakteristika, eher mit besonderen Entscheidungen der Geschäftsleitung variieren¹⁾, können sie nur nach in gewissem Grade willkürlichen Maßstäben, etwa dem Umsatz zu Einkaufs- oder Verkaufspreisen, verteilt werden. Jedoch läßt sich durch geeignete Auswahl der Verteilungsgrundlagen der Grad der Willkürlichkeit einschränken. So erscheint eine Verteilung der Gemeinkosten nach dem Umsatz für Analysen nach Absatzgebieten geeigneter als für Analysen nach Auftragsgrößenklassen, da hier Kleinaufträge tendenziell zu gering und Großaufträge zu stark belastet werden. Eine Gewichtung des Umsatzes mit der Zahl der Aufträge pro Auftragsgrößenklasse ist daher realistischer²⁾. Hessenmüller schlägt eine Gemeinkostenverrechnung "nach Maßgabe der Vertriebsleistung" vor, indem die "bis dahin" verrechneten Vertriebskosten als Zuschlagsgrundlage dienen³⁾, was allerdings rechentechnisch wegen der wechselnden und zunächst zu errechnenden Basis nicht immer praktikabel ist und im übrigen auch eine zu geringe Belastung von Kleinaufträgen nicht verhindert. Zweckmäßige Vorschläge in Anpassung an die jeweilige Analysenart finden sich bei Heckert und Miner⁴⁾. Nach Verteilung der Gemeinkosten ergibt sich der Nettoerfolg pro Kostenträger.

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 238.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 156.

3) Vgl. B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 82.

4) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., passim, bes. S. 48 f., S. 92 f. u. S. 119.

Als Ergebnis der verschiedenen Rechenoperationen stehen schließlich pro Kunde oder Kundengruppe und pro Produkt oder Produktgruppe folgende Informationen zur Verfügung¹⁾:

Gewinn- und Verlustaufstellung für Kunden oder Produkte

	<u>Absolut</u>	<u>in v. H.</u>
Nettoumsatz	...	100 %
./. Einstandspreis (Herstellwert) der verkauften Produkte	...	...
Warenbruttogewinn	...	...
./. funktionale, durch verschie- dene Verrechnungssätze ...	...	...
zugerechnete Kosten, un- ...	...	...
tergliedert nach Funktio- ...	...	...
nen bzw. Zurechnungs- ...	...	...
basen ...	...	...
...	...	...
Gesamte produkt- bzw. kunden- abhängige Kosten	...	...
Deckungsbeitrag über die produkt- bzw. kundenabhängigen Kosten	...	...
./. wechselseitig zugerechnete kunden- bzw. produktabhängige Kosten	...	...
Deckungsbeitrag zu allgemeinen Verwaltungskosten und Gewinn	...	...
./. allgemeine Verwaltungskosten	...	...
Nettoerfolg	...	...

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 233.

3. Kosten- und Ergebnisrechnung für einzelne Aufträge

a) Die Abhängigkeit der Vertriebskosten von spezifischen Auftragscharakteristika

In der Analyse der Vertriebskosten nach Aufträgen sind primär die Kostenwirkungen quantitativ zu untersuchen, die aus spezifischen Auftragscharakteristika als Kosteneinflußgrößen folgen, während die Kunden- oder Produktabhängigkeit der Höhe der Auftragskosten nicht isoliert wird. Auftragsanalysen können bei Vorliegen entsprechender Kostenprobleme nach sehr verschiedenen Gesichtspunkten, etwa der Verpackungs- oder Versandart, durchgeführt werden; die weitaus häufigsten Auftragsanalysen beziehen sich jedoch auf die Feststellung der Kostenwirkungen unterschiedlicher Auftragsgröße.

Die Auftragsgröße ist eine mehrdimensionale Kosteneinflußgröße. Außer mit dem Auftragswert variieren die Auftragskosten vor allem mit der Zahl der Produkteinheiten und der Zeilenzahl pro Auftrag¹⁾. Mit der Zahl der Produkteinheiten wechseln so häufig verschiedene, mit der physischen Manipulierung der Produkte verbundene Kosten. Kostenwirksame Volumen-, Gewichts- und sonstige Unterschiede der Produkteinheiten sind dabei wie in Analysen nach Kunden- oder Produktcharakteristika durch Äquivalenzziffern zu berücksichtigen. Mit der Zahl der Auftragszeilen variieren vor allem viele Kosten der Rechnungsstellung, daneben solche der Auftragszusammenstellung und Auftragskontrolle, mit dem Auftragswert dagegen verschiedene Einzelkosten, wie meist Provisionen, bisher die Umsatzsteuer oder Skonti.

Für die Kostenzurechnung durch Verrechnungssätze kann davon ausgegangen werden, daß der überwiegende Teil der auftragsgrößenabhängigen Vertriebskosten proportional mit den betreffenden Auftragsdimensionen variiert²⁾. Disproportionale, meist unterproportionale Kostenabhängigkeiten können in verschiedenen Tätigkeitsbereichen bestehen, so häufig bei den Kosten der Rechnungsstellung in Abhängigkeit von der Zahl der Rechnungszeilen, da zunächst Anschrift und sonstige Daten zu schreiben

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 247.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 264.

sind und meist auch der Schreibrhythmus erst nach einigen Zeilen gefunden wird¹⁾. Während geringfügige Beträge als proportional zu verrechnen sind, müssen bei größeren Beträgen durch Zeitstudien oder sonstige geeignete Methoden die genauen Kostenabhängigkeiten festgestellt werden, um eine zuverlässige Kostenbelastung durch entsprechend gestaffelte Verrechnungssätze zu erreichen.

Ein großer Teil der Vertriebskosten zeigt keine Abhängigkeit von der Auftragsgröße. Diese Kosten zerfallen in die Gruppe der auftragsfixen Vertriebskosten, die mit den einzelnen Aufträgen unabhängig von deren Größe variieren, und in eine zweite Gruppe, die keinerlei direkte Abhängigkeit von den einzelnen Aufträgen zeigt²⁾. Auftragsfixe Kosten fallen in verschiedenen Funktionsbereichen an. In der Auftragserlangung fallen darunter häufig die meisten Reisespesen und Personalkosten, von den Lieferungskosten vor allem die Transportkosten und im Bereich der Zahlungsabwicklung weitgehend die Buchungs- und Kreditprüfungskosten, sowie generell die Kosten vieler büromäßiger Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Auftragsbearbeitung³⁾. Keinerlei direkte Beziehung zu den einzelnen Aufträgen zeigen zunächst die Kosten der Geschäftsleitung und der allgemeinen Verwaltung, darüber hinaus jedoch auch die Werbekosten sowie verschiedene produktabhängige Kosten, etwa des Wareneinkaufs, der Warenübernahme und des Lagers.

Bei der Unterscheidung der auftragsfixen Vertriebskosten liegt die Annahme zugrunde, daß sie für jeden Auftrag in annähernd gleicher Höhe anfallen weshalb sie regelmäßig in einem einzigen, festen Satz pro Auftrag verrechnet werden. Diese Annahme ist jedoch nicht immer unproblematisch. Da sich die auftragsfixen Kosten aus den Kosten pro Angebot, Auftragseinholung, Lieferung und Zahlungsabwicklung oder weiter differenzierten Teilleistungen zusammensetzen, ergibt sich ein einheitlicher Kostensatz nur dann, wenn alle Aufträge diese Teilbereiche in gleicher Weise durchlaufen. Bei umfassender Beachtung der Verhältnisse im Konsumgüter- wie im Produktionsgüterabsatz auf den verschiedenen Absatzstufen wird

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 265.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 248.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 155.

jedoch entgegen der Meinung Fischers¹⁾ nicht als "Normalfall" unterstellt werden können, daß jeder Auftrag eine Bestellung, eine Lieferung und eine Zahlungsregulierung umfaßt. Vielmehr können sowohl einzelne Bestellungen in mehrere Lieferungen zerfallen, als auch mehrere Bestellungen zu einer Lieferung zusammengefaßt werden. Das gleiche gilt mit Bezug auf die Aufteilung oder Zusammenfassung von Zahlungsabwicklungen.

Damit erscheinen die auftragsfixen Kosten keineswegs als stets präzise bestimmbarer Kostensatz pro Auftrag. Je nach dem in der Analyse angestrebten Genauigkeitsgrad und den Umständen der Unternehmung werden daher eventuell getrennt für jede Bestellung, Lieferung oder Zahlungsabwicklung Kostensätze zu ermitteln sein, die den Aufträgen je nach der auf sie entfallenden Zahl dieser Leistungseinheiten zu belasten sind²⁾. Allerdings ist eine solche differenzierte Zurechnung der auftragsfixen Kosten nur dann erforderlich, wenn die Zahl der Bestellungen, Lieferungen und Zahlungsabwicklungen pro Auftragsklasse stark streut. Bleibt das Verhältnis annähernd gleich, so führt die getrennte Zurechnung zu keinen Unterschieden in der Gesamtbelastung mit auftragsfixen Kosten, so daß auch in diesen Fällen eine Zurechnung in einem einheitlichen Satz zu richtigen Ergebnissen führt³⁾.

b) Kosten- und Erfolgsermittlung für einzelne Aufträge und Auftragsgrößenklassen

Für die Ermittlung der Kostenbelastung der Aufträge sind die Vertriebskosten den Aufträgen in entsprechenden Kostensätzen zuzurechnen. Zur Berechnung der Kostensätze sind die nach Funktionen verrechneten Vertriebskosten danach zu klassifizieren, ob sie mit der gewichteten Zahl der Produkteinheiten, mit der Zahl der Auftragszeilen, dem Auftragswert, der Zahl der Aufträge oder mit keinem dieser Faktoren variieren. Die Abhängigkeit der Funktionskosten von diesen Variationsbasen wechselt zwar im einzelnen von Unternehmung zu Unternehmung, sie läßt sich aber meist leicht feststellen. Wegen der häufig hohen Korrelation

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 153.

2) Vgl. E. Küspert, a.a.O., S. 123 f.

3) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 195.

zwischen Auftragswert, Zeilenzahl und Zahl der Produkteinheiten sind jedoch genaue Analysen erforderlich, um die Gefahr zu vermeiden, Scheinabhängigkeiten der Kostenzurechnung zugrunde zu legen.

Unter der Annahme proportionaler Kostenabhängigkeit ergeben sich durch Division der mit den betreffenden Zurechnungsbasen variierenden Kosten durch die Zahl ihrer auf die Abrechnungsperiode entfallenden Einheiten die entsprechenden Kostensätze. Liegen für größere Beträge unterproportionale Kostenabhängigkeiten vor, so müssen durch Zeitstudien oder sonstige geeignete Methoden die Verrechnungssätze entsprechend gestaffelt werden.

Die Kostenbelastung eines einzelnen Auftrages ergibt sich aus der auf diesen Auftrag je nach den spezifischen Auftragsgrößencharakteristika entfallenden Zahl der verschiedenen Kostensätze. In einem weiteren Schritt können auch indirekte Auftragskosten in einem einheitlichen Zuschlagssatz verteilt werden, wobei der Auftragswert allerdings wenig geeignet erscheint, weil dadurch Großaufträge zu stark und Kleinaufträge zu gering belastet werden.

Eine genauere Verteilung wird erreicht, wenn nur ein Teil der Gemeinkosten nach dem Auftragswert und ein weiterer Teil in einem festen Satz pro Auftrag verteilt wird. Schließlich läßt sich unter Annahme eines durchschnittlichen Warenbruttogewinns durch Absetzen der auftragsabhängigen Kosten ein Deckungsbeitrag berechnen. Werden auch die auftragsunabhängigen Kosten abgesetzt, so ergibt sich der Nettogewinn.

Die Möglichkeit, für jeden einzelnen Auftrag Kostenbelastung und Deckungsbeitrag zu bestimmen, erlaubt zwar, die Kostendegression pro Umsatzeinheit und die Gewinnergiebigkeit in Abhängigkeit von der Auftragsgröße in ihren verschiedenen Dimensionen festzustellen, sie zeigt aber nicht, mit welcher Häufigkeit die verschiedenen Auftragsgrößen vorkommen und in welchem Maß sie daher das Ergebnis der Unternehmung beeinflussen. Um einen Einblick in die Kostenwirkungen der Auftragsgrößenstruktur zu erhalten, sind je nach den Verhältnissen der

Unternehmung Auftragsgrößenklassen zu bilden, denen die einzelnen Aufträge zugeteilt werden. Die Kosten für Angebote oder Besuche ohne Erzielung eines Auftrages sind dabei eventuell in einer Klasse ohne Umsatz auszuweisen. Andernfalls gehen diese Kosten in den generellen Satz der auftragsfixen Kosten ein, womit jedem Auftrag ein einheitlicher Teil dieser Kosten belastet wird.

Entsprechend der Zahl der auf jede Auftragsgrößenklasse entfallenden Verrechnungssatzeinheiten sind die Vertriebskosten zuzurechnen. Der Warenbruttogewinn pro Klasse ist entweder näherungsweise als Durchschnittssatz anzusetzen, kann aber auch genau berechnet werden, insbesondere wenn eine Datenverarbeitungsanlage zur Verfügung steht. Deckungsbeitrag und Nettogewinn pro Auftragsgrößenklasse ergeben sich nach Absetzen der auftragsabhängigen bzw. der verteilten indirekten Kosten.

Das Ergebnis der Vertriebskostenverrechnung nach Auftragsgrößenklassen ist eine Aufstellung, aus der pro Auftragsgrößenklasse Umsatz, Zahl der Aufträge, Brutto- und Nettoergebnis sowie die Kostenbelastung, untergliedert nach den verschiedenen Zurechnungsbasen, hervorgeht. Um die Interpretation dieser absoluten Zahlen zu erleichtern, sind sie auch als Verhältniszahlen, insbesondere in Prozent vom Umsatz, auszudrücken. So wird die zunächst meist erhebliche Kostendegression pro Umsatzeinheit mit steigender Auftragsgröße besonders deutlich, die vor allem auf die auftragsfixen Kosten zurückzuführen ist. Während die Gruppe der kleinsten Aufträge prozentual die größten Verluste bringt, fallen absolut häufig auf jene Auftragsgrößenklassen die größten Verluste, die näher dem break-even-point liegen, obwohl sie prozentual günstiger erscheinen, da auf sie meist ein erheblich größerer Umsatzanteil und eine größere Zahl von Aufträgen entfällt als auf die kleinste Klasse¹⁾.

4. Kostenträger- und Ergebnisrechnung für Kostenträgergruppen

Eine Variante der Vertriebsanalyse im System der Verrechnungssatzrechnung ist die unmittelbare Bestimmung der Kostenbelastung für Kostenträgergruppen. Da Kostenträgergruppen als Absatzsegmente bezeich-

1) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 260.

net werden können, findet sich für diese Verfahrensvariante auch die Bezeichnung Absatzsegment- beziehungsweise Absatzsegmentergebnis-rechnung¹⁾. Charakteristisch für die Absatzsegmentrechnung ist, daß nicht prinzipiell jedem einzelnen Kunden, jedem einzelnen Produkt und jedem einzelnen Auftrag die leistungsbedingten Vertriebskosten zugerechnet werden und dann eine Gruppierung dieser Kostenträger nach relevanten Gesichtspunkten erfolgt, sondern daß die Kostenbelastung unmittelbar für festgelegte Kostenträgergruppen, zum Teil durch direkte Kostenzu-messung, ermittelt wird. Diese Unterschiede in der Verfahrensweise wirken sich vor allem auf die Genauigkeit und Umgruppierbarkeit der Analyseergebnisse, die Schnelligkeit der Analysendurchführung und den mit ihr verbundenen Aufwand aus.

Ausgehend von der funktionalen Kostenaufstellung werden die Vertriebskosten nach der Zurechenbarkeit auf die einzelnen Segmente einer Segmentgliederung in direkte, semidirekte und indirekte Kosten aufgeteilt²⁾. Direkte Kosten können einem bestimmten Segment ohne Schlüsselung belastet werden. Neben variablen umfassen die direkten Kosten häufig auch fixe Bestandteile. So lassen sich etwa bei Gebietsanalysen die gesamten Kosten der einzelnen Reisenden den jeweiligen Segmenten direkt zurechnen, wenn die Segmentabgrenzung sich nicht mit Reisendengebieten überschneidet. Bei Analysen nach Produktgruppen können die Kosten von gewissen Vertriebsabteilungen direkt zurechenbar sein, wenn deren Leistungen voll einer Produktgruppe zugutekommen.

Semidirekte Kosten sind jene Vertriebskosten, die den Absatzsegmenten durch Verrechnungssätze zugerechnet werden. Während sich bezüglich der Art der Bestimmung der Verrechnungssätze keine prinzipiellen Besonderheiten gegenüber der Verrechnung der Vertriebskosten auf einzelne Kostenträger ergeben, besteht ein wesentlicher Unterschied hinsichtlich des Umfangs der durch Verrechnungssätze zu belastenden Kosten. Einerseits ist der Umfang dieser Kosten geringer, da vorweg die

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 73.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 25.

direkten Segmentkosten zugerechnet werden. Andererseits ist der Umfang aber auch erweitert, da ein möglichst großer Teil der nicht direkt belastbaren Vertriebskosten durch Verrechnungssätze verrechnet wird. Da die Absatzsegmentanalysen meist aufgrund einer spezifischen Fragestellung als gezielte Einzelanalyse durchgeführt werden und nur ausnahmsweise umfassend und in gegenseitiger Abhängigkeit für Produkt- und Kundengruppen, entfällt eine Aufteilung der Funktionskosten nach ihrer überwiegenden Kunden- oder Produktabhängigkeit¹⁾. Statt dessen werden jene Vertriebskostenteile, die sowohl von Kunden- als auch von Produktcharakteristika abhängen, in Kundenanalysen den Kundengruppen, in Produktanalysen, meist durch verschiedene Verrechnungsbasen, den Produktgruppen zugerechnet²⁾.

Die indirekten Kosten zeigen keine hinreichend genau meßbaren Beziehungen zu den Kostenträgergruppen, so daß ihre Zurechnung durch einen einheitlichen Kostensatz erfolgt. Bei Absatzsegmentanalysen nach Kunden oder Produkten ist dabei regelmäßig ein höherer Anteil an indirekten Kosten zu verteilen als bei Verrechnung der Kosten auf einzelne Kostenträger, da nicht wechselseitig den Produkten die semidirekten Kosten der Kunden, an die sie verkauft wurden, und umgekehrt den Kunden die semidirekten Kosten der von ihnen gekauften Produkte belastet werden können. Der Wahl der Schlüssel für die Verteilung indirekter Kosten kommt daher in der Absatzsegmentrechnung eine größere Bedeutung zu, da jedenfalls für einen Teiler der indirekten Kosten durch geeignete Schlüsselwahl der Genauigkeitsgrad in der Kostenverteilung erhöht werden kann.

Aus den Besonderheiten des Verfahrens der Absatzsegmentrechnung folgen Vor- und Nachteile im Vergleich zur Kostenverrechnung auf einzelne Kostenträger. Unabhängig von einem möglicherweise angestrebten geringeren Genauigkeitsgrad der Analyse besitzen die Ergebnisse insofern eine geringere Aussagefähigkeit, als sie nur für die Gruppe genau sind. Für den

-
- 1) Fischer weist zwar auch im Rahmen der Segmentanalyse auf die Trennung von kunden- und produktabhängigen Vertriebskosten hin (vgl. K. P. Fischer, a. a. O., S. 101 ff.), führt diese Trennung jedoch dann bei der semidirekten Vertriebskostenzurechnung nicht durch (vgl. derselbe, a. a. O., S. 117 ff. u. S. 140 ff.), da eine solche Trennung dem System fremd ist.
- 2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a. a. O., S. 344 f.

einzelnen Kostenträger innerhalb einer Gruppe stellt das Ergebnis nur einen Durchschnittswert dar, der umso weniger auf den Einzelfall zutrifft, je heterogener die Gruppe ist. Da die Charakteristika der einzelnen Kostenträger der Gruppe nicht getrennt erfaßt werden, ist nur durch spezielle Analysen die Streuung der Ergebnisse und der Homogenitätsgrad der Gruppe feststellbar.

Ein charakteristischer Nachteil der Segmentanalyse im Vergleich zur Berechnung der Kostenbelastung für einzelne Kostenträger ist die geringe Umgruppierbarkeit der Ergebnisse nach neuen Gesichtspunkten¹⁾. Sind die Daten für einzelne Kostenträger etwa auf Lochkarten festgehalten, so können sie nach allen Kriterien beliebig umgruppiert werden, die auf den Karten berücksichtigt sind. In der Segmentanalyse ist dagegen für jede veränderte Segmentabgrenzung die Kostenzurechnung erneut vorzunehmen, wenn dabei auch teilweise auf vorhergehenden Analysen aufgebaut werden kann. Die Starrheit der Segmentanalyse folgt zunächst daraus, daß den einzelnen Segmenten Vertriebskosten teilweise direkt zugerechnet werden. Bei einer Umgruppierung der Segmente sind dann meist andere Kostenteile direkt zurechenbar, so etwa bei Kundengruppierung nach Absatzwegen, nach dem Jahresumsatz oder nach Gebieten, so daß entgegen der Meinung Fischers²⁾ auch bei Umgruppierungen innerhalb der gleichen Analysenart eine Neuberechnung der Kostensätze erfolgen muß. Die geringe Umgruppierbarkeit wird ferner dadurch bedingt, daß gewisse Kostenteile sowohl Kunden- als auch Produktgruppen zugerechnet werden, so daß bei gegenseitigen Unteranalysen ohne Neubestimmung der Verrechnungssätze eine Doppelbelastung der Segmente mit diesen Kosten erfolgen würde.

Den Nachteilen der geringeren Genauigkeit und der mangelnden Umgruppierbarkeit der Segmentanalysen stehen als Vorteile gegenüber, daß die ersten Analysenergebnisse schneller und mit weniger Aufwand zu erhalten sind. Die Ergebnisse einer umfassenden Vertriebskostenanalyse nach den Charakteristika einzelner Kostenträger sind erst nach längeren und mit verhältnismäßig hohem Aufwand verbundenen Vorarbeiten zu erhal-

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 309.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 103 f.

ten . Die Absatzsegmentanalysen werden dagegen auf eine spezifische Fragestellung abgestellt. Das Ergebnis der Analyse ist dadurch schneller und mit geringerem Aufwand zu erhalten, weil der Komplex der Vertriebskosten nur unter dem betreffenden spezifischen Aspekt analysiert zu werden braucht. Der geringere Aufwand der Absatzsegmentanalyse ist zum Teil auch dadurch bedingt, daß diese Analysen im Genauigkeitsgrad der jeweiligen Fragestellung angepaßt werden können, während die Analyse nach einzelnen Kostenträgern einen gleichmäßig hohen, der genauesten erforderlichen Analyse angepaßten Genauigkeitsgrad einhalten muß, da die Verrechnungssätze für alle Auswertungen einheitlich bestimmt werden.

Jedoch ist auch der Aufwand für eine Analyse der Vertriebskosten nach einzelnen Kostenträgern keineswegs so hoch, daß er in jedem oder auch nur in den meisten Fällen in keinem Verhältnis zu den Ergebnissen stünde¹⁾ oder eine solche Analyse überhaupt als undurchführbar erscheinen ließe²⁾. Die Verrechnung von Vertriebskosten auf einzelne Kostenträger ist wirtschaftlich und verhältnismäßig leicht durchführbar, wenn Datenverarbeitungsanlagen zur Fakturierung eingesetzt werden. Da die Registrierung der laufend anfallenden Einzelinformationen und ihre Umgruppierung dann keine erheblichen Probleme stellt, ist die Vertriebskostenanalyse durch Kostenverrechnung auf einzelne Kostenträger gerade in der großen und sehr großen Unternehmung mit breitem Sortiment, das durch die verschiedensten Absatzmethoden an viele und unterschiedliche Kunden abgesetzt wird, besonders geeignet.

Wesentlich für die Wähler Analysenmethode sind jedoch vor allem die Informationsbedürfnisse. Liegt eine spezielle Problemstellung vor, so wird eine spezifische Absatzsegmentanalyse in angepaßtem Genauigkeitsgrad schnell und ohne großen Aufwand geeignete Informationen liefern. Soll dagegen der gesamte Absatzbereich kosten- und erlösmäßig nach verschiedenen Gesichtspunkten untersucht werden, so stellt eine umfassende, präzise, leicht umgruppierbare Vertriebskostenanalyse durch Kostenverrechnung auf die einzelnen Kostenträger das geeignete Verfahren dar.

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 69 f.

2) Vgl. B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 60.

5. Die Auswertbarkeit der Kostenträger- und Ergebnisrechnung

a) Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage

aa) Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage unter Beibehaltung der Kostenträger

Die Ermittlung der Vertriebskostenbelastung der Kostenträger sowie ihrer Brutto- und Netto-Erfolge dient primär als Planungs- und Entscheidungsgrundlage, daneben werden aber auch die Kontrollmöglichkeiten differenzierter, da Kostenabweichungen nicht nur nach Funktionen, sondern darüber hinaus nach Absatzsegmenten analysiert werden können. Als Planungs- und Entscheidungsgrundlage besteht die Hauptaufgabe nicht darin, die Kostenträger mit sehr geringen oder negativen Deckungsbeiträgen festzustellen, um diese zu eliminieren. Vielmehr sind primär die Verlustquellen des Vertriebs zu lokalisieren und ihre Ursachen aufzudecken, um Verbesserungen des Absatzvollzuges unter Erhaltung der Kostenträger zu erreichen. Unter normalen Marktverhältnissen ist die Eliminierung von Kostenträgern, die ja stets zugleich eine Umsatzminderung bedeutet, erst als letztes Mittel und unter sorgfältiger Berücksichtigung kurz- und langfristiger Sekundärwirkungen zur Verbesserung der Gewinnsituation anzuwenden¹⁾. Neben der Grundrechnung sind für viele Entscheidungen spezielle Sonderrechnungen erforderlich, um die zu erwartenden Kostenwirkungen möglichst genau zu ermitteln.

Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung bietet zunächst einen Überblick über die absolute und relative Höhe der Deckungsbeiträge in den verschiedenen Absatzsegmenten nach Zurechnung der Vertriebskosten, für die eine hinreichend genaue Zurechnungsbasis gegeben ist. Diesen Bruttomargen wird in der Literatur sehr große Bedeutung beigelegt, da sie die relative und absolute Förderungswürdigkeit der Absatzsegmente unter Gewinngesichtspunkten zeigen²⁾. Durch die Feststellung der Deckungsbeiträge läßt sich darüber hinaus die Unsicherheit im Einsatz aktiver Ver-

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O. S. 316.

2) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 73 f.; M. Geist, a.a.O., S. 107 ff.; J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., passim, bes. S. 12 f, S. 43, S. 83 u. S. 129.

triebskosten oft dadurch erheblich verringern, daß sich aus ihnen berechnen läßt, welcher Umsatzzuwachs erforderlich ist, um die Kosten eines bestimmten zusätzlichen Aktionsparametereinsatzes zu decken, so daß, trotz Weiterbestehens sonstiger Unsicherheiten, jedenfalls die Größenordnung der notwendigen Wirksamkeit des Aktionsparametereinsatzes festgelegt ist¹⁾.

Allerdings besitzen die zugerechneten Vertriebskosten nur bei verhältnismäßig geringen Bruttomargen eine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung der Förderungswürdigkeit von Kostenträgergruppen, da der geringe Umfang der zurechenbaren Vertriebskosten meist nur sehr geringe Unterschiede in den Margen bewirkt. Sind die Bruttomargen hoch, was nicht nur eine Folge hoher Gewinnmargen, sondern ebenso eine Folge hoher Fixkostenbelastungen sein kann, so bewirken die untergeordneten Unterschiede in der Vertriebskostenbelastung durch verrechnungssatzmäßige Zurechnung so geringe Margenunterschiede, daß gleich aussagefähige Informationen für diese Zwecke auch durch das viel einfachere durchführbare Direct Costing zu erlangen wären. Unter diesem Gesichtspunkt kommt also der Verrechnungssatzrechnung tendenziell für Großhandelsunternehmungen eine wesentlich größere Bedeutung zu als für industrielle Unternehmungen.

Die Kostenträgerrechnung zeigt nicht nur die Höhe der Deckungsbeiträge verschiedener Absatzsegmente und erlaubt dadurch die Beurteilung der Gewinnergiebigkeit und die Lokalisierung von Verlustquellen im Vertrieb, sondern es ergeben sich daraus zugleich Hinweise auf geeignete Verbesserungsmaßnahmen. Ist die Ursache der geringen Gewinnergiebigkeit ein unterdurchschnittlicher Warenbruttogewinn, so sind Verbesserungsmaßnahmen anders anzusetzen, als wenn die Ursache in überhöhten Kosten liegt. In beiden Fällen können aber durch die Kostenträgeranalyse, besonders durch Vergleiche der Kostenträger innerhalb des Segmentes und mit dem Durchschnitt der gesamten Segmentgliederung²⁾, ferner durch Umgruppierung der Ergebnisse nach verschiedenen Kostenträgercharakteristika beziehungsweise durch entsprechende Unteranalysen in

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 241 f.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 309 f.

der Absatzsegmentrechnung, die Gründe für die spezielle Deckungsbeitragshöhe spezifiziert werden. Gehen überhöhte Kosten auf Unwirtschaftlichkeit zurück, so werden durch Aufdecken der verursachenden Faktoren und Funktionen andere Maßnahmen nahegelegt, als wenn die überhöhten Kosten auf besonderen Ansprüchen der Kunden bezüglich der Vertriebsleistungen beruhen. Unterdurchschnittliche Warenbruttogewinne aufgrund der Auswahl der bezogenen Produkte führen zu anderen Maßnahmen, als wenn sie auf besondere Rabatte oder die Wettbewerbsverhältnisse zurückgehen. Dabei kommt es nicht nur darauf an, die ungünstigen Fälle weiter zu analysieren. Besonders Gau weist darauf hin, daß es einerseits betriebspsychologisch wenig sinnvoll sei, immer nur die negativen Fälle kritisch hervorzuheben und daß andererseits durch Analyse günstiger Fälle Anregungen für Verbesserungen in anderen Bereichen gewonnen werden könnten¹⁾.

Die aufgrund der Ergebnisse der Kostenträger- und Ergebnisrechnung einzuleitenden Maßnahmen zur Verbesserung der Gewinnergiebigkeit der Kostenträger sind vielfältiger Art und hängen von den besonderen Umständen der Unternehmung und ihrer Märkte ab. Sie können sich auf kostenwirksame und ertragswirksame Umstellungen der Vertriebsorganisation, auf Umschichtung des Aktionsparametereinsatzes, auf die Preisstellung, die Beeinflussung des Kundenverhaltens durch gezielte Rabattgewährung, die Schulung der Verkäufer oder sonstige Maßnahmen beziehen, die kaum vollständig zu katalogisieren sind²⁾.

Praktische Beispiele von erfolgreichen Reorganisationen im Vertrieb

aufgrund von Vertriebskostenanalysen wurden vor allem von Sevin veröffentlicht³⁾. So wurde in einer Unternehmung der Konsumgüterindustrie durch Ausrichtung der Absatzbemühungen innerhalb des Sortiments an der Gewinnergiebigkeit der verschiedenen Produktarten einerseits durch Senkung der durchschnittlichen Vertriebskosten pro Umsatzeinheit und andererseits durch Erhöhung des durchschnittlichen Bruttoerfolges

1) Vgl. E. Gau, a.a.O., S. 128.

2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 316 f. und den Katalog von Maßnahmen zur Verlustverminderung bei Kleinaufträgen, ebenda, S. 321 - 325; J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 74, S. 102 u. S. 125.

3) Ch. H. Sevin, How Manufacturers Reduce Their Distribution Costs, Washington 1948.

der Stückgewinn innerhalb eines Jahres um über 80 % gesteigert, ohne dabei Produkte aus dem Sortiment zu eliminieren¹⁾. In anderen Fällen wurde durch Analyse der Vertriebskosten der nach Verkaufsgebieten gruppierten Kunden eine Reorganisation der Verkaufsgebiete und Reisebezirke vorgenommen, die ebenfalls einerseits durch Verminderung des Kosteneinsatzes, insbesondere durch Reduzierung der Häufigkeit der Kundenbesuche, und andererseits durch Erhöhung der Erträge durch intensivere Bearbeitung der gewinnergiebigeren Gebiete zu einer erheblichen Verbesserung der Gewinnsituation unter gleichzeitiger Umsatzausdehnung führte²⁾. Ähnliche, auf praktischen Untersuchungen beruhende Beispiele werden verschiedentlich in der einschlägigen Literatur mitgeteilt³⁾. Wenn sie auch stets auf spezielle Umstände bezogen und häufig nicht unerhebliche Einwände gegen die jeweilige Art der Kosten- und Erfolgsermittlung zu erheben sind, so zeigen sie durchweg doch die große praktische Bedeutung, die der Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage zukommt.

Für die Einleitung von Rationalisierungsmaßnahmen sind die in geeigneter Berichtsform⁴⁾ vorgelegten, auf der Grundlage der eingehenden Kenntnis des Zahlenmaterials interpretierten Analysenergebnisse und die daraus abgeleiteten Verbesserungsvorschläge ein zweckmäßiger Ausgangspunkt. Die Entscheidungen sind dagegen von der Absatzleitung zu treffen und durchzusetzen. Dazu sind nicht nur komplementäre Informationen, besonders der Marktforschung, heranzuziehen, sondern auch sonstige Möglichkeiten korrektiver Maßnahmen zu erwägen, die der Kostenrechner aufgrund seiner Konzentration auf die Rechenergebnisse kaum zu erkennen vermag. "It is not good management to allow attention to be directed rigidly by cost patterns, as if current cost place boundaries upon thinking ... Marketing men ... may see avenues not seen by others - if only the accountant by showing where losses occur can help direct their thinking."⁵⁾

-
- 1) Vgl. Ch. H. Sevin, How Manufacturers Reduce Their Distribution Cost, a.a.O., S. 115 ff.
 - 2) Vgl. derselbe, How Manufacturers Reduce Their Distribution Cost, a.a.O., S. 83 ff.
 - 3) Vgl. z.B. E. Fratz, a.a.O., S. 85 ff.; K.P. Fischer, a.a.O., S. 84 f.
 - 4) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 323.
 - 5) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 321.

bb) Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Planungs- und Entscheidungsgrundlage zur Kostenträgeraussonderung

d) Grenzen der Kostenträgeraussonderung als Mittel zur Absatz-rationalisierung

Außer zur Begründung von Rationalisierungsmaßnahmen unter Beibehaltung der Kostenträger kann die Kostenträger- und Ergebnisrechnung auch als Entscheidungsgrundlage bei Aussonderung gewinnschwacher oder verlustbringender Kostenträger wichtige Informationen bezüglich der zu erwartenden Kosten- und, in engeren Grenzen, Gewinnveränderungen bereitstellen. Dabei ist die Eliminierung unter gleichzeitiger Substitution durch günstigere Kostenträger von der ersatzlosen Kostenträgereliminierung zu unterscheiden¹⁾. Substitutionsmaßnahmen werden durch die dynamische Marktentwicklung immer wieder erforderlich, indem Kundengruppen veränderte Bedürfnisse entwickeln, das Qualitätsniveau auf den Märkten steigt, die Konkurrenz in traditionelle Marktbereiche eindringt oder neben sonstigen außerbetrieblichen auch innerbetriebliche Faktoren wirksam werden, wie der Übergang von Handarbeit auf Maschinenfertigung mit entsprechender Veränderung des marktmäßigen Produktbildes. Für Substitutionsmaßnahmen bestehen meist erhebliche Möglichkeiten, indem neue Produkte oder Qualitätsklassen in das Sortiment aufgenommen, neue Kundenklassen bearbeitet, andere Absatzgebiete oder Absatzwege erschlossen oder sonstige geeignete Maßnahmen ergriffen werden. Stets lassen sich dabei aus der Vertriebskostenrechnung durch gesonderte Auswertung Prognosezahlen über die zu erwartenden Kostenveränderungen ableiten und so die Entscheidungen kostenmäßig fundieren.

In den Fällen, in denen eine Substitution von gewinnschwachen oder verlustbringenden Absatzsegmenten durch günstigere nicht möglich ist, ist zu entscheiden, ob die Verlustträger ausgeschaltet oder trotz der ausgewiesenen Verluste weitergeführt werden sollen. Dabei ist aber zu beachten, daß eine ersatzlose Ausscheidung von Kostenträgern im Vertrieb nur unter Sonderbedingungen für die Unternehmung ein zweckmäßiges

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 325 f.

Mittel zur Kostensenkung und Verbesserung der Gewinnsituation darstellt, "ohne dadurch ihre Sicherheit, ihre Unabhängigkeit, ihr akquisitorisches Potential und ihre Expansionsmöglichkeiten zu verringern oder zu gefährden."¹⁾ Die neuerlich von Geist vor allem auf der Grundlage der amerikanischen Literatur dargestellte²⁾ und auf der Basis einer Absatzsegmentrechnung durchzuführende³⁾ "selektive Absatzpolitik" ist weitgehend auf die typische Absatzsituation des Verkäufermarktes beschränkt⁴⁾. Die hohe Wettbewerbsintensität des Käufermarktes erschwert es dagegen erheblich, nur die gewinnünstigeren Artikel an ausgewählte Kunden mit höheren Bruttomargen zu verkaufen, ohne die Marktstellung zu gefährden. Dabei ist es unerheblich, ob die selektive Markterfassung in der Form einer strikten Ablehnung von Lieferungen oder in der taktisch behutsameren Form der Verlagerung der Absatzbemühungen auf die erfolgsträchtigen Segmente bei bewußter Vernachlässigung der übrigen erfolgt⁵⁾, da in beiden Fällen letztlich der gleiche Effekt, die Eliminierung der Kostenträger, erreicht wird.

Da der Käufermarkt, in dem die maximale Absatzmenge eines Produktes in einem gegebenen Markt nicht durch das Angebot, sondern durch die Nachfrage begrenzt wird, die dominierende, normale Absatzsituation darstellt, soweit nicht Kriege oder sonstige besondere Faktoren vorübergehend oder für einzelne Warengruppen andere Bedingungen schaffen⁶⁾, ist auch die selektive Absatzpolitik praktisch nur in Ausnahmesituationen durchführbar. Sie wurde deshalb in den USA nach dem zweiten Weltkrieg bald wieder aufgegeben, da unter den Bedingungen des Käufermarktes bei Anwendung dieses Prinzips kaum noch Absatzmöglichkeiten bestanden⁷⁾. Unter normalen Marktumständen ist das Prinzip der selektiven Markter-

1) M. Geist, a.a.O., S. 69 ff.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 17 ff., bes. S. 30.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 64 f.

4) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 75.

5) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 71 f.

6) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Seller's Market in the Light of Marketing Theory, in: Readings in Danish Theory of Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1966, S. 47 f.

7) Vgl. J. A. Howard, Marketing Management, Analysis and Decision, Homewood (Ill.) 1957, S. 265; vgl. auch das Zitat bei M. Geist, a.a.O., S. 75.

fassung nur von Unternehmungen mit einer relativ zu den Absatzmöglichkeiten kleinen Fertigungskapazität, bei exklusiver Qualität der Produkte, wo häufig die Beschränkung der Händler zugleich das exklusive Image der Waren sichern soll, und in den Fällen anwendbar, wo die Abnehmer bereit sind, ihre Einkäufe auf die die Selektion durchführende Unternehmung zu konzentrieren¹⁾. In dem Maß, wie die relativ geringen Kapazitäten ausgedehnt werden, wie durch allgemeinen Anstieg des Qualitätsniveaus die Sonderstellung zunächst exklusiver Qualitäten gemindert wird und wie gleichwertige Konkurrenzangebote die Neigung der Abnehmer, nur die Artikel eines bestimmten Anbieters einzukaufen, vermindert, muß zur Vermeidung einer Gefährdung der Marktstellung auch bei solchen Unternehmungen das Prinzip der selektiven Markterfassung wieder aufgegeben werden, die es zunächst erfolgreich anwenden konnten²⁾.

Im Käufermarkt führt nicht nur eine ersatzlose Eliminierung von Kostenträgern mit geringem aber noch positivem Deckungsbeitrag über die variablen Kosten zu einer Gewinnminderung, da man "ohne Übertreibung sagen (kann), daß der Periodengewinn den schlechtesten, noch einen positiven Deckungsbeitrag bringenden Artikeln zu verdanken ist, die noch zur vollen Ausnutzung des Engpasses herangezogen werden müssen..."³⁾, sondern teilweise auch die Eliminierung von Kostenträgern mit negativen Deckungsbeiträgen. Das folgt aus der Absatzverbundenheit der Kostenträger⁴⁾. So können regelmäßig, mit Ausnahme vor allem der Fälle, wo es branchenüblich ist, verlustbringende Kleinaufträge nicht zurückgewiesen werden, ohne den Goodwill der Kunden in einem Maß zu verlieren, daß sie auch größere Aufträge nicht mehr erteilen. Dadurch wird zumindest die erwartete Gewinnsteigerung nicht erreicht, in vielen Fällen aber statt einer Gewinnsteigerung durch Ausschaltung der "verlustbringenden" Kleinaufträge eine Gewinnminderung eintreten. Die Eliminierung von Kleinaufträgen ist daher regelmäßig nur durch Eliminierung der Kunden mit negativem Deckungsbeitrag, die häufig kleine Aufträge erteilen,

1) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 75.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 76.

3) P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 620.

4) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 604 f; so qualifiziert auch Bredt die Produkteliminierung als "praktisch-kaufmännisch... völlig abwegig" (vgl. O. Bredt, Die volks- und betriebswirtschaftliche Bedeutung der vertikalen Preisbindung, 1. Bd., a.a.O., S. 123 ff.).

oder der Produkte, auf die sich Kleinaufträge häufig beziehen, zu lösen, während sonstige Kleinaufträge als Serviceleistungen auszuführen sind¹⁾. Ebenso sind manche Artikel des Sortiments mit negativem Deckungsbeitrag weiterzuführen, wenn ohne diese Artikel auch sonstige, gewinnbringende, Artikel nur in geringerer Menge zu verkaufen sind.

Mehr unter den Gesichtspunkten der Sicherung der Unternehmung und ihres Wachstums sind entwicklungsfähige Kundengruppen, die zunächst Verluste bringen, beizubehalten oder verlustbringende Absatzgebiete weiter zu beliefern, um sie nicht der Konkurrenz als Startpunkt für das spätere Eindringen in günstigere Gebiete zu überlassen. Darüber hinaus sind besonders bei Markenartikeln auch verlustbringende Absatzsegmente weiterzuführen, um den Werbeeffect der "Überallerrhältlichkeit" zu erreichen²⁾. Schließlich hängt es generell von der Zielkonzeption der Unternehmung ab, ob verlustbringende Kostenträger eliminiert werden sollen, wobei insbesondere die öffentlichen Unternehmungen eine Sonderstellung einnehmen; aber auch bei Zielen wie der Umsatzmaximierung ohne Unterschreiten eines Standardperiodengewinns sind Konten mit negativen Deckungsbeiträgen möglicherweise weiterzuführen. So sind nicht nur geringe, aber noch positive, sondern auch negative Deckungsbeiträge in sehr vielen Fällen und auch unter Gewinn Gesichtspunkten kein hinreichendes Kriterium zur Eliminierung von Kostenträgergruppen.

f) Auswertung der Kostenträgerrechnung als Entscheidungsgrundlage für die Kostenträgereliminierung

Wenn auch die Entscheidung über die Eliminierung von Kostenträgern von vielen Faktoren, insbesondere der Zielkonzeption und den zu erwartenden Sekundärwirkungen, abhängt, so bilden doch die sich in isolierter Betrachtung ergebenden Gewinnveränderungen aufgrund der mit den Umsatzteilen wegfallenden Kosten eine wesentliche Entscheidungsgrundlage, da sie die Höhe der möglichen Gewinnveränderung zeigen, die gegen die übrigen Faktoren abzuwägen ist. Die Höhe dieser Gewinnveränderungen ist regelmäßig nur durch Auswertung der Kostenträger- und Ergebnisrechnung in

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 327; J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 152.

2) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 75.

einer speziellen Prognoserechnung feststellbar, während in einer ersten Phase der Vertriebskostenanalyse, häufig der Grundrechnung, zunächst die erfolgsschwachen Kostenträger identifiziert werden¹⁾. In der Prognoserechnung sind nicht nur die den Kostenträgern direkt oder durch Verrechnungssätze zurechenbaren Vertriebskosten zu berücksichtigen, sondern auch die übrigen Vertriebskosten, insbesondere bei Kundeneliminierung die produktabhängigen Kosten der Produkte, die von den Kunden gekauft wurden, und bei Produkteliminierung die Kosten der Kunden, die diese Produkte kauften, da auch Teile solcher Kosten bei der Kostenträgereliminierung entfallen können²⁾.

Zur Feststellung der möglichen Kostenveränderungen sind die den zu eliminierenden Kostenträgern belasteten Kosten unter Heranziehen geeigneter Unterlagen wie des Vertriebsabrechnungsbogens und der Kostenverteilungsblätter Posten für Posten auf ihr Verhalten bei Eliminierung der Kostenträger zu untersuchen. Dabei sind zunächst die entscheidungsabhängigen von den entscheidungsunabhängigen Kosten zu trennen, wie meist solche der allgemeinen Verwaltung und, insbesondere bei Eliminierung verhältnismäßig kleiner Kostenträgergruppen, verschiedene durch Verrechnungssätze proportionalisiert zugerechnete Fixkosten. Die entscheidungsabhängigen Kosten sind dann ihrerseits zu unterteilen in selbsttätig wegfallende Kosten, wie Umsatzsteuer, Provisionen, gewisse Frachten und ähnliche Kostenteile, und in "dispositiv", etwa durch Entlassungen, Aufgabe von Auslieferungslagern, Abbau von gewissen Anlageteilen, Einstellung von Werbemaßnahmen oder ähnliche Faktoren, wegfallende Kosten, zu deren Wegfall außer der Kostenträgereliminierung noch eine zusätzliche unternehmerische Handlung erforderlich ist³⁾.

Während die Feststellung der selbsttätig wegfallenden Vertriebskosten kaum Probleme stellt, sind für die Feststellung der dispositiv wegfallenden Kostenteile, vor allem soweit sie sprungfixe Kosten darstellen, häufig spezielle Untersuchungen erforderlich. Bei ersatzloser Eliminierung von Kostenträgern kommt die ausgeprägte Kostenremanenz der

1) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 67 f.

2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 329 ff.

3) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 96 f; A. Rasmussen, Semi-fixed Cost, a.a.O., S. 46.

meisten Vertriebskosten zur Auswirkung, die neben der leichten Anpaßbarkeit der persönlichen Leistungsintensität wesentlich durch die Verflechtungen der Faktoren bedingt ist, die zu sprungfixen Kosten führen. Die abzubauenen "Operationseinheiten", die sprungfixe Kosten bedingen, stehen häufig nicht, wie die Darstellung Geists vermuten ließe¹⁾, getrennt nebeneinander, so daß sie je nach Beschäftigungslage "von einer Funktionskostenstelle abgetrennt werden (können), ohne daß die Qualität der Leistung der gesamten Funktionskostenstelle damit verringert wird."²⁾ Vielmehr sind diese Faktoren meist, wenn auch in unterschiedlichem Ausmaß, in einen Leistungszusammenhang integriert, und zwar nicht nur innerhalb einer Funktion, sondern auch zwischen verschiedenen Funktionen. Diese Integration folgt einerseits daraus, daß die einzelnen Operationseinheiten arbeitsteilig in gegenseitiger Abhängigkeit für die optimale Erfüllung der funktionalen Aufgaben eingesetzt werden und andererseits daraus, daß viele Faktoren gleichzeitig und teilweise in wechselndem Umfang mehreren Funktionen dienen.

Um solche Operationseinheiten abbauen zu können, müssen sie erst aus ihren Verflechtungen durch organisatorische Umstellungen herausgelöst werden. Wieweit das möglich ist, ist gesondert unter Berücksichtigung vor allem der qualitativen und quantitativen Kapazität der Operationseinheiten zu untersuchen. Generell lassen sich Operationseinheiten durch organisatorische Umstellungen umso leichter freisetzen, je größer die zu eliminierende Kostenträgergruppe ist. Durch Subtraktion der wegfallenden Kosten von den Erlösen der zu eliminierenden Kostenträger ergibt sich die rechnerische Erfolgsänderung, die gegen die sonstigen die Entscheidung beeinflussenden Faktoren abzuwägen ist.

b) Die Kostenträger- und Ergebnisrechnung als Kontrollgrundlage

Die Feststellung der Vertriebskostenbelastung der Kostenträger sowie ihrer Brutto- und Nettoerfolge dient außer als Planungs- und Entscheidungsgrundlage auch als Kontrollgrundlage. Die Vertriebskostenkontrolle

1) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 61 f.

2) Derselbe, a.a.O., S. 61.

erfolgt zwar anhand geeigneter Vergleichsmaßstäbe vorwiegend im Rahmen der funktionalen Vertriebskostenanalyse¹⁾, jedoch ermöglicht die Kostenträger- und Ergebnisrechnung erweiterte und differenziertere Kontrollen. Die Erweiterung ergibt sich daraus, daß außer den Kosten auch die Bruttoerfolge pro Absatzsegment kontrolliert werden können. Werden als Vergleichsmaßstäbe Bruttoerfolgsstandards, die aus den detaillierten Unterplänen des Absatzplanes unter Berücksichtigung der zurechenbaren, kontrollierbaren Kosten abzuleiten sind, in Übereinstimmung mit persönlichen Verantwortungsbereichen pro Absatzsegment vorgegeben, so ist damit ein wirksameres Mittel der Absatzkontrolle gegeben als die reine Umsatzkontrolle. Abweichungen von "Soll" und "Ist" können auf Preis-, Mengen- und Kostenabweichungen sowie möglicherweise auf Abweichungen der Umsatzzusammensetzung pro Segment zurückgeführt und auf die sie bedingenden Ursachen weiter untersucht werden. Daraus ergeben sich Hinweise für eventuell erforderliche korrektive oder Anpassungsmaßnahmen, zugleich auch für eine Verbesserung zukünftiger Planungen. Allerdings ist wegen der Auswirkung autonomer Faktoren auf die Umsätze die Vorgabe von Bruttogewinnstandards regelmäßig sehr problematisch, so daß sie von Longman und Schiff als ungeeignetes Kontrollmittel abgelehnt wird²⁾.

Daneben ermöglicht die Kostenträgerrechnung eine differenziertere Kostenkontrolle als die funktionale Vertriebskostenanalyse. In der funktionalen Kostenkontrolle werden nur die Kosten der gesamten Funktion kontrolliert. Dadurch sind vor allem Kostenabweichungen aufgrund von Leistungssegmentabweichungen kaum nach ihrer Berechtigung zu beurteilen. Durch eine Aufgliederung des Absatzbereiches nach Segmenten wird es dagegen möglich, die Leistungsmengenabweichungen zu lokalisieren und so pro Segment ihre Gründe und damit die Berechtigung festzustellen. Ebenso wie bei funktionaler Kostenkontrolle sind dabei nur die von dem betreffenden Bereichsleiter zu verantwortenden Kosten, gegebenenfalls untergliedert nach der Abhängigkeit vom Ausnutzungsgrad der Teilkapazitäten, in die Kontrolle einzubeziehen³⁾.

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 48; B. Hessenmüller, Kosten- und Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 132.

2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 419.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 22 f.

Eine Differenzierung der Vertriebskostenkontrolle in der Kostenträgerrechnung ist schließlich durch eine stärkere Anpassung an Sonderverhältnisse möglich. In vielen Fällen bestehen zwischen verschiedenen Absatzsegmenten nicht nur Unterschiede bezüglich der Menge der auf sie entfallenden funktionalen Leistungseinheiten, sondern es bestehen auch unterschiedliche kostenwirksame Bedingungen für die Funktionsleistungen. So wechseln etwa die Kosten pro Fahrkilometer mit den Straßen- und Verkehrsverhältnissen, ähnlich können die Kosten pro Kundenbesuch oder pro Lieferung durch eigenen Fuhrpark variieren. Solche Kosten sind in der funktionalen Kostenkontrolle nur anhand von wenig genauen statistischen Standards zu kontrollieren. In der Absatzsegmentrechnung können diese Standards unter Berücksichtigung der jeweiligen Sonderverhältnisse der Absatzbereiche differenziert werden¹⁾, wodurch die Kostenkontrolle erheblich genauer zu gestalten ist. Die Kosten der Mehrzahl der funktionalen Leistungseinheiten ist allerdings von den Sonderverhältnissen der Absatzsegmente unabhängig, so daß für deren Kontrolle eine Berechnung differenzierter Standardsätze nicht erforderlich ist.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Verrechnungssatzrechnung die Zwecke der Vertriebskostenrechnung weitgehend erfüllt. Als Planungs- und Entscheidungsgrundlage zeigt sie die erforderliche Differenzierung in der Ermittlung der Kosten, ihrer Abhängigkeiten und ihrer Struktur. Die Ergänzung durch Bestimmung von Brutto- und Nettoerfolgsziffern pro Kostenträger erlaubt in den durch besondere Engpässe oder sonstige Faktoren gesetzten Grenzen eine Ausrichtung des Einsatzes aktiver Vertriebskosten nach der Gewinnergiebigkeit, ebenso eine angemessene Preisfestsetzung und -differenzierung, soweit dabei Kosten- und Gewinn Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind. Die Ergebnisse stellen wegen der Interdependenz der Teilbereiche zugleich Dispositionsgrundlagen für die Gesamtunternehmung dar. Schließlich ist eine umfassende und detaillierte Kontrolle der Vertriebskosten und der Vertriebsgebarung möglich. Die Hauptnachteile der Verrechnungssatzrechnung, insbesondere der umfassenden Vertriebskostenanalyse, sind eine gewisse

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 212.

Kompliziertheit des Systems in der praktischen Durchführung, die auch zu einem verhältnismäßig hohen Aufwand führt; ferner die Proportionalisierung von Fixkosten, durch die vor allem für kurzfristige Dispositionen die Rechenergebnisse nicht immer ohne erhebliche Sonderrechnungen auszuwerten sind; schließlich ermöglicht auch die Verrechnungssatzrechnung nicht eine Gleichgewichtsbetrachtung zwischen aktiven Vertriebskosten und den durch sie bewirkten Umsatzsteigerungen. Es bleibt zu untersuchen, wieweit andere Verfahren der Vertriebskostenrechnung hier zu Verbesserungen führen.

III. VERTRIEBSKOSTENRECHNUNG IN DEN SYSTEMEN =====

DER DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG =====

A. Die Anwendbarkeit des ein- und mehrstufigen Direct ----- Costing als Vertriebskostenrechnung -----

1. Vertriebskostenrechnung im einstufigen Direct Costing

a) Grundzüge des einstufigen Direct Costing

Aufgrund kostentheoretischer Erkenntnisse und praktischer Bedürfnisse wurden als Verbesserung traditioneller Verfahren verschiedene Kostenrechnungssysteme vorgeschlagen, die unter den Begriff der Deckungsbeitragsrechnung fallen. Charakteristisch für diese Vorschläge ist, daß eine proportionalisierte Verrechnung von Fixkosten nicht erfolgt.¹⁾ Diese Verfahren werden auch zur Analyse der Kosten- und Erlösverhältnisse im Vertrieb vorgeschlagen und sind daher in bezug auf den Grad ihrer Eignung zu diesem Zweck zu beurteilen. Als die einfachste Form der Deckungsbetragsrechnung, bei der von einer Fixkostenverrechnung vollständig abgesehen wird, ist dabei zunächst das einstufige Direct Costing zu untersuchen.

Sowohl gegen die Zuschlagskalkulation im Rahmen der traditionellen Vertriebskostenverrechnung als auch gegen die Verrechnungssatzrechnung

1) Vgl. P. Riebel, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 214 f. In der "Spannenrechnung" von Bredt kommt es dagegen auf eine verstärkte Berücksichtigung der Ertragsseite neben der Kostenseite in den Dispositionen an, während eine Unterscheidung von fixen und variablen Kosten unterbleibt. (Vgl. O. Bredt, Die Krise der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 173 ff., bes. S. 175.)

kann eingewendet werden, daß dabei der Unterschied zwischen den in bezug auf Beschäftigungsgradänderungen fixen und variablen Kosten nicht beachtet wird. Es ist ein Charakteristikum der Verrechnungssatzrechnung, daß in die Verrechnungssätze auch fixe Funktionskosten einbezogen und proportionalisiert den Kostenträgern zugerechnet werden¹⁾. Wenn auch eine solche Zurechnung von Fixkosten auf Kostenträger in Durchschnittssätzen nicht als "logisch unmöglich" abgelehnt werden kann, da zwischen den Kostenträgern und den zu deren Produktion oder Absatz bereitgestellten Faktoren, die zu Fixkosten führen, im Gegensatz zur strikten Kausalität jedenfalls ein Zweck-Folge-Zusammenhang besteht²⁾, so führt die proportionalisierte Zurechnung von Fixkosten doch zu Kostenbelastungen, die Anlaß zu Fehlurteilen bei der Auswertung der Kostenträgerrechnung sein können, da der Charakter der zugerechneten Kosten meist nicht ohne Sonderrechnungen erkennbar ist.

Fehlentscheidungen aufgrund von proportionalisiert zugerechneten Fixkosten werden im System des Direct Costing ausgeschaltet. Zwar weicht das Direct Costing im Aufbau von der traditionellen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung nicht ab, den Kostenträgern werden aber nur variable Kosten belastet, während die Fixkosten unverteilt bleiben. Im einstufigen Direct Costing werden die Fixkosten nicht weiter differenziert, sondern als einheitlicher Fixkostenblock ausgewiesen, wenn auch die Zusammensetzung des Fixkostenblockes aus den Fixkosten der verschiedenen Unternehmungsbereiche leicht festgestellt werden kann³⁾.

Die Abtrennung der Fixkosten in der praktischen Analyse kann wegen des teilweise kontinuierlichen Übergangs von sprungfixen in variable Kosten problematisch sein. Regelmäßig ist jedoch durch sachkundige Beurteilung der einzelnen Kostenarten jeder Kostenstelle oder durch Anwendung mathematischer oder grafischer Methoden eine Kostentrennung hinreichend genau durchführbar⁴⁾. Die variablen Kosten werden

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 23 u. S. 30.

2) Vgl. K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 475; G. Munzel, Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Wiesbaden 1966, S. 50 f.

3) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 100.

4) Vgl. derselbe, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 59 ff. u. S. 99.

den Kostenträgern teils direkt zugemessen, soweit sie jedoch Trägergemeinkosten darstellen, auch schlüsselmäßig entsprechend der Leistungsinanspruchnahme verteilt¹⁾.

Durch das Direct Costing sollen nicht nur die Unvollkommenheiten der traditionellen Vollkostenrechnung in der Stückkostenfeststellung ausgeschaltet werden, die aus der Verrechnung proportionalisierter Fixkosten folgen, sondern es soll als Dispositionsgrundlage laufend über die Beziehungen zwischen Kosten, Produktionsmenge und Gewinn Aufschluß geben²⁾. Dieser Aufgabe dient die Berechnung von Deckungsbeiträgen, indem von den Erlösen die variablen Kosten der Kostenträger abgesetzt werden. Deckungsbeiträge können sowohl in der Kostenträgerstückrechnung als auch in der Periodenrechnung bestimmt werden. In der Periodenrechnung können sie für einzelne Produktarten und für die Gesamtunternehmung ausgewiesen werden. Sie zeigen, welcher Beitrag über die zugerechneten variablen Kosten zur Deckung der Fixkosten und zur Erzielung eines Gewinnes von dem betreffenden Kostenbezugsobjekt geleistet wird. Werden von der Summe der Deckungsbeiträge der Produktarten die Fixkosten der Periode abgesetzt, so ergibt sich der Nettoerfolg der Periode, der jedoch nicht den einzelnen Produktarten zugerechnet werden kann. Die Höhe der Deckungsbeiträge hängt von der Realisierung der Leistungen auf den Märkten ab. In dieser "Marktverbundenheit" liegt die größte Bedeutung des Direct Costing, zeigt es doch einwandfrei die Kostentragfähigkeit der Produkte.³⁾

b) Die Anwendbarkeit des einstufigen Direct Costing in der Vertriebskostenrechnung

Trotz der verschiedenen Vorzüge, die dem Direct Costing als Entscheidungs- und Kontrollgrundlage gegenüber der traditionellen Vollkostenrechnung zuzuerkennen sind und die in der Literatur wiederholt verglei-

1) Vgl. D. Börner, Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961, S. 93 f. u. S. 120 f.

2) Vgl. RKW (Hg.), Direct Costing. Das Rechnen mit Grenzkosten, Berlin/Frankfurt 1960, S. 13.

3) K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 103.

chend erörtert wurden¹⁾, ist dieses Kostenrechnungsverfahren zur Analyse der Vertriebskosten kaum geeignet. Die Vertriebskosten tragen mit Ausnahme vor allem der umsatzwertabhängigen Sonderkosten überwiegend fixen oder sprungfixen Charakter oder sie zeigen zumindest keine direkte Abhängigkeit von den Produkten als Kostenträger. Entsprechend den Prinzipien des Direct Costing werden daher die meisten Vertriebskosten nicht weiterverrechnet, sondern den Blockkosten zugeschlagen²⁾. Damit wird zwar eine Proportionalisierung und "willkürliche" Zurechnung vermieden, gleichzeitig entfällt aber weitgehend auch eine differenzierte Analyse des Komplexes der Vertriebskosten³⁾. Die umsatzvariablen Vertriebskosten werden dagegen auch in der traditionellen Vollkostenrechnung als Sondereinzelkosten getrennt verrechnet, so daß sich diesbezüglich kein Fortschritt ergibt. Die mangelhaften Möglichkeiten einer differenzierten Vertriebskostenanalyse durch das Direct Costing können auch nur dann, wie etwa Mellerowicz fordert⁴⁾, mit periodischem Kontrollieren der Ergebnisse des Direct Costing durch eine Vollkostenrechnung verbessert werden, wenn der anzuwendende Kontrollmaßstab, die Vollkostenrechnung, seinerseits für eine differenzierte Analyse der Vertriebskosten geeignet ist.

Daß das Direct Costing zur Analyse des Vertriebskostenkomplexes ungeeignet ist, bedeutet nicht, daß seine Ergebnisse in jedem Fall eine ungeeignete Grundlage für Absatzdispositionen darstellen. Im Gegenteil scheint das Direct Costing in den USA zuerst als Dispositionsgrundlage für Warenhäuser beschrieben worden zu sein⁵⁾. Indem fixe Vertriebskosten den Kostenträgern nicht zugerechnet werden, zeigen die Deckungs-

-
- 1) Vgl. H. -H. Böhm, F. Wille, Direct Costing und Programmplanung, München 1960, S. 15 u. S. 80 ff.; K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 104 - 121; RKW (Hg.), Direct Costing. Das Rechnen mit Grenzkosten, a.a.O., S. 70 f.
 - 2) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 79.
 - 3) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Focus on Cost Problems, a.a.O., S. 19; F. Wille, Fortschrittliche Kosten- und Erfolgsrechnung, Stuttgart 1962, S. 65 f.
 - 4) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 123 f.
 - 5) C. B. Clark, Reservoir Concept is Keynote of Future Profits, Retail Ledger, Dec. 1933, S. 13 ff. (zitiert nach K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 72).

beiträge für kurzfristige Dispositionen viel zuverlässiger die Förderungswürdigkeit von Produkten an als der Nettogewinn, dessen Höhe von der Wahl der Kostenverteilungsschlüssel abhängt. Allerdings sind zur Vermeidung von Fehlentscheidungen die Deckungsbeiträge auf die Inanspruchnahme von Engpaßfaktoren zu beziehen¹⁾ und zusätzlich Anpassungsmöglichkeiten in einer dynamischen Betrachtungsweise zu berücksichtigen²⁾. Vor allem aber wird durch das Direct Costing die Eliminierung von solchen Sortimentsteilen vermieden, die noch positive Deckungsbeiträge über die variablen Kosten bringen, aber nach Zuschlüsselung von Fixkosten als Verlustträger erscheinen³⁾. Generell entspricht die Aussagefähigkeit des Direct Costing für Absatzdispositionen weitgehend der eines Überblicks über die Handelsspanne⁴⁾.

Der ausschließliche Ausweis von Bruttomargen kann, trotz der Vermeidung von "willkürlichen" Kostenbelastungen, aber auch zu erheblichen Fehldispositionen führen. Praktisch führen die Bruttomargen häufig sehr leicht zu allgemeinen Preiskonzessionen gegenüber den Abnehmern⁵⁾, die höchstens kürzerfristig unter besonderen Umständen zu rechtfertigen wären, "während es sich bei der Preispolitik fast immer um eine langfristige Betrachtung handeln muß, bei der sozusagen alle Kosten variabel sind."⁶⁾ Ferner können die berechneten Bruttomargen unter Gewinn Gesichtspunkten eine Absatzausdehnung als zweckmäßig erscheinen lassen, deren tatsächliche Durchführung die Gewinnerweiterungen nicht erfüllt oder sogar zu Verlusten führt. Durch die eingeleitete Absatzausdehnung können Erweiterungen verschiedener Teilkapazitäten, insbesondere im Vertrieb, erforderlich werden, die zu sprungfixen Kosten führen. Dadurch wird der unter Annahme konstanter Fixkosten berechnete Deckungsbeitrag jedenfalls nicht erreicht. In besonderen Fällen, wenn die zusätzlichen Kapazitätsteile nicht genügend ausgelastet sind, kann auch eine absolute Gewinnminderung trotz der ausgewiesenen erhöhten Deckungsbeiträge aufgrund der sprunghaften Veränderlichkeit

1) Vgl. H.-H. Böhm, F. Wille, a.a.O., S. 62 f.

2) Vgl. K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 497.

3) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 107.

4) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 103.

5) Vgl. W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, Köln u. Opladen 1961, S. 606.

6) K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 490.

des Fixkostenblocks eintreten¹⁾.

So erfüllt das einstufige Direct Costing die Zwecke der Vertriebskostenrechnung nur in sehr beschränktem Maß. Zwar ermöglicht es schnell und mit verhältnismäßig geringem Aufwand eine Beurteilung der relativen Förderungswürdigkeit von Produktarten und sonstigen Absatzsegmenten, die Zuverlässigkeit dieser Informationen ist aber wegen der sprunghaften Veränderlichkeit des Fixkostenblocks und wegen eventuell bestehender Engpässe nicht immer gegeben. Eine Kontrolle der sprungfixen Kosten und eine differenzierte Analyse des Vertriebskostenkomplexes für Planungs- und Kontrollzwecke ist nicht durchführbar, so daß das einstufige Direct Costing besonders für die Vertriebskostenrechnung "nur mit Vorbehalt und bei ständiger Überprüfung der Resultate zu empfehlen ist."²⁾

2. Vertriebskostenrechnung im mehrstufigen Direct Costing

a) Grundzüge des mehrstufigen Direct Costing

Der Mangel des einstufigen Direct Costing, daß die gesamten Fixkosten im Fixkostenblock ohne wesentliche Differenzierung zusammengefaßt sind, wird in neueren Vorschlägen zu einem stufenweisen Aufbau des Direct Costing verringert. Dabei werden die Fixkosten nicht in einem undifferenzierten Block den Deckungsbeiträgen gegenübergestellt, sondern nach verschiedenen Gesichtspunkten aufgespalten. Eine Aufspaltung des Fixkostenblocks wird vor allem nach der direkten Zurechenbarkeit bestimmter Fixkostenteile auf stufenweise breiter werdende Kostenträgergruppen vorgeschlagen, wodurch sich für die verschiedenen Stufen Deckungsbeiträge ergeben, die geringer sind, als die Summe der Deckungsbeiträge untergeordneter Stufen.

Die einzelnen Autoren nehmen eine sehr unterschiedliche Differenzierung der Zurechnungsstufen vor. Schwarz hält unter Berücksichtigung praktischer Informationsbedürfnisse und einer schnellen Durchführbarkeit

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 202.

2) K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 489 (Hervorhebungen weggelassen).

der Rechnung eine Unterscheidung von speziellen und allgemeinen Fixkosten für ausreichend, da es praktisch nur darauf ankomme, "die Fixkosten, die in einem engen Zusammenhang mit einem Kostenträger oder einer Kostenträgergruppe stehen, von den restlichen Fixkosten zu trennen."¹⁾ In den USA wird häufig erst eine dreifache Aufspaltung in Erzeugnis-, Erzeugnisgruppen- und allgemeine Fixkosten, die auch Munzel übernimmt²⁾, als ausreichend angesehen³⁾. Demgegenüber findet sich bei Aghte⁴⁾ und bei Mellerowicz⁵⁾ eine Erweiterung der Gliederung um Bereichsfixkosten und Kostenstellenfixkosten, während Kosiol eine noch weitergehende Differenzierung der Zurechnungsstufen für zweckmäßig hält⁶⁾. Generell wird jedoch kaum eine verbindliche Stufenbildung vorgeschlagen werden können. Vielmehr kommt es auf den Grad der Gliederung des Fertigungs- und Vertriebsbereiches in bezug auf Kostenträgergesichtspunkte und auf die jeweiligen Informationsbedürfnisse an, welcher Differenzierungsgrad der Fixkostenzurechnung möglich und angemessen ist.

Eine Aufspaltung des Fixkostenblocks kann nicht nur nach der Zurechenbarkeit der Fixkosten auf Kostenträgergruppen erreicht werden, sondern auch dadurch, daß die Fixkosten nach ihrer Ausgabenwirksamkeit und nach ihrer Abbaufähigkeit differenziert werden. Eine Unterscheidung von kurzfristig ausgabewirksamen und kurzfristig nicht ausgabewirksamen Fixkosten und eine eventuell weitere Unterteilung in mittel- und langfristig ausgabewirksame und nicht ausgabewirksame⁷⁾ Fixkosten wird von den meisten Autoren vorgeschlagen⁸⁾. Um die Unterlagen aus

-
- 1) H. Schwarz, Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben, in: Neue Betriebswirtschaft, Jg. 15 (1962), S. 169.
 - 2) Vgl. G. Munzel, a.a.O., S. 80 u. S. 115 ff.
 - 3) Vgl. P. Heine, Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, in: ZfHF, N.F., 11. Jg. (1959), S. 515 f.
 - 4) Vgl. K. Aghte, a.a.O., S. 406.
 - 5) K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 108.
 - 6) Vgl. E. Kosiol, Kostenrechnung, a.a.O., S. 170.
 - 7) Vgl. H. Vormbaum, Fixe Kosten - Ihre sich wandelnde Problematik, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 15 (1962), S. 341.
 - 8) Vgl. G. Munzel, a.a.O., S. 76.

der Kostenrechnung für die Finanzplanung zu vervollständigen, sind allerdings auch die variablen Kosten nach ihrer Ausgabewirksamkeit zu differenzieren, da nicht alle variablen Kosten kurzfristig ausgabewirksam sind¹⁾.

Nur von wenigen Autoren wird dagegen eine Differenzierung nach der Abbaufähigkeit, etwa in kurz-, mittel- und langfristig abbaubare Fixkosten²⁾ oder, als Differenz zwischen den Fixkosten der vollen Betriebsbereitschaft und bei Stillstand, in abbaufähige und nicht abbaufähige Fixkosten vorgeschlagen³⁾. Besonders Munzel weist jedoch darauf hin, daß eine solche Differenzierung in der Kostenrechnung erforderlich sei, da "die Fixkosten hinsichtlich der Festigkeit kein homogener, sondern ein heterogener Block sind und Teile der Fixkosten in hohem Maße den variablen Kosten ähneln."⁴⁾

Generell ist jedoch auch gegenüber diesen Forderungen ebenso wie gegenüber der Differenzierung nach der Ausgabewirksamkeit der Fixkosten darauf hinzuweisen, daß kaum verbindliche Vorschläge gemacht werden können, sondern daß es von den Verhältnissen der Unternehmung und den Informationsbedürfnissen abhängt, wie weit in der laufenden Rechnung die Differenzierungen berücksichtigt werden sollen. Vor allem Käfer weist kritisch darauf hin, daß sich in der Berücksichtigung des Zahlungsaspektes "der irreführende pagatorische Kostenbegriff" auswirke und wegen der sehr verschiedenartigen und wechselnden Ausgabewirksamkeit der einzelnen Kostenteile der Kostenrechnung damit eine Aufgabe aufgebürdet werde, "die sie nicht lösen kann."⁵⁾ Zusätzlich werden auch Grenzen der wirtschaftlichen Durchführbarkeit der Rechnung zu beachten sein, da durch die gleichzeitige Anwendbarkeit der Differenzierungsgesichtspunkte die Kostenaufteilung und -zurechnung verhältnismäßig kompliziert werden kann, wenn jeder Kostenbetrag mehrfach aufgespalten werden muß⁶⁾.

1) Vgl. G. Seicht, Die stufenweise Grenzkostenrechnung, in: ZfB, Jg. 33 (1963), S. 699.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 702.

3) Vgl. F. Wille, Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung? - Eine kritische Stellungnahme, in: ZfB, Jg. 29 (1959), S. 740.

4) G. Munzel, a.a.O., S. 77.

5) K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 492 f.

6) Vgl. das Beispiel bei H. Vormbaum, Voll- und Grenzkalkulation als Grundlage der industriellen Vertriebspolitik, in: Absatzwirtschaft, herausgegeben von B. Hessenmüller und E. Schnauffer, Baden-Baden 1964, S. 578 f.

Auch im mehrstufigen Direct Costing werden prinzipiell Fixkosten nicht durch Proportionalisierung zugerechnet, sondern lediglich die jeweiligen Kostenträger oder Kostenträgergruppen in ihrer Gesamtheit neben den variablen Kosten mit den direkt zurechenbaren, eventuell nach Ausgabewirksamkeit und Abbaufähigkeit weiter differenzierten Fixkostenteilen belastet und entsprechend gestufte Deckungsbeiträge berechnet. Jedoch läßt sich diese Kostenträger- und Ergebnisrechnung leicht mit einer Vollkostenrechnung verbinden, die auch eine Kalkulation der vollen Stückkosten erlaubt. Dazu sind die Fixkosten der verschiedenen Zurechnungsschichten durch die Zahl der eventuell durch Äquivalenzziffern, in der Regel die jeweils zugerechneten variablen Stückkosten oder die Deckungsbeiträge, vergleichbar gemachten Produkteinheiten dieser Schichten zu dividieren¹⁾. Diese einfache und in einem Rechengang durchführbare Überführung der Ergebnisse des stufenweisen Direct Costing in eine Vollkostenrechnung, die auch die Stückkalkulation erlaubt, freilich dann nicht unter Vermeidung einer Proportionalisierung von Fixkosten, aber doch unter Vermeidung von undurchsichtigen, häufig mehrfachen Gemeinkostenschlüsselungen der traditionellen Zuschlagskalkulation, läßt nach dem Urteil von Mellerowicz die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung mit gleichzeitiger Vollkostenrechnung als ein für die meisten Zwecke geeignetes Kostenrechnungsverfahren erscheinen²⁾.

b) Die Anwendbarkeit des mehrstufigen Direct Costing in der Vertriebskostenrechnung

Als Vertriebskostenrechnung ist das mehrstufige Direct Costing zwar aussagefähiger als das einstufige Direct Costing, eine der Differenziertheit der Kosteneinflussfaktoren entsprechende Analyse des Vertriebskostenkomplexes wird jedoch auch durch dieses Verfahren nicht erreicht. Gute Voraussetzungen für die erfolgreiche Anwendung des mehrstufigen Direct Costing finden sich in größeren Einzelhandels- und Großhandelsunternehmungen, in denen Verkaufsabteilungen nach Artikelgruppen

1) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 178 u. S. 189.

2) Vgl. derselbe, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 220.

eingerrichtet sind. So gibt Mellerowicz einige Beispiele wieder, die die Anwendbarkeit im Lebensmitteleinzelhandel belegen¹⁾. Von den Umsätzen der einzelnen Artikel werden zunächst die variablen Waren- und Vertriebskosten abgesetzt und dann, nach entsprechender Zusammenfassung der Bruttoerfolge, Artikel-, Artikelgruppen- und schließlich Sortimentsfixkosten stufenweise abgesetzt. Deckungsbeiträge von Filialbetrieben können in weiteren Stufen, etwa nach Gebieten oder Abteilungszuständigkeit der Zentrale, zusammengefaßt werden, soweit dadurch weitere Fixkostenteile direkt zurechenbar werden, bis die Kosten der zentralen Leitung und Verwaltung von der Summe der Deckungsbeiträge zur Errechnung des Nettoerfolgs abgesetzt werden.

Ausgearbeitete Beispiele der Anwendung des mehrstufigen Direct Costing im industriellen Vertrieb finden sich kaum. Zwar weist Heine²⁾ unter Bezugnahme vor allem auf Marple³⁾ darauf hin, daß ähnlich wie im Fertigungsbereich auch im Vertriebsbereich bei Vorliegen entsprechender Vertriebsorganisationen eine stufenweise Fixkostenzurechnung, etwa auf Vertreterbezirke, deren Zusammenfassung zu Verkaufsgebieten und schließlich auf den Gesamtumsatz möglich und zweckmäßig sei; jedoch werden dadurch lediglich gewisse Kosten des Vertriebsaußendienstes differenziert zugerechnet, während der meist überwiegende Anteil der Kosten der Umsatzabwicklung und der allgemeinen Vertriebsverwaltung keiner weiteren Analyse unterworfen wird, da Leistungen dieser Bereiche allen Gebieten gelten. Lediglich soweit getrennte Vertriebsabteilungen für den Absatz von getrennten Sortimentsteilen eingerichtet sind, läßt sich eine weitere, in der Regel aber nur sehr grobe Aufspaltung des fixen Vertriebskostenblocks vornehmen⁴⁾.

Die im Vergleich zu Handelsunternehmungen wesentlich geringere Aufspaltbarkeit des Blocks der industriellen Vertriebskosten im mehrstufigen Direct Costing folgt zum Teil daraus, daß die gleichartige Abgrenzung

1) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 139 ff.

2) Vgl. P. Heine, a.a.O., S. 527.

3) Vgl. R. P. Marple, Direct Costing and the Uses of Cost Data, in: The Accounting Revue, Vol. XXX (1955), S. 433 f.

4) Vgl. das typische Beispiel bei K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 162.

der Kostenträgergruppen im Fertigungs- und im Vertriebsbereich "eine unerläßliche Voraussetzung für die Durchführung der Fixkostendeckungsrechnung ist."¹⁾ Da dem Rechnungsprinzip entsprechend die Fixkosten nicht nach anteiliger Inanspruchnahme geschlüsselt, sondern nur den jeweiligen Kostenträgergruppen direkt zugerechnet werden, sind jeweils nur solche Fixkosten zurechenbar, die voll auf eine Kostenträgergruppe entfallen. Solche Kostenträgergruppen können aber im Handel nach den Gesichtspunkten der stufenweisen Fixkostenzurechnung beliebig gebildet werden, während in der industriellen Unternehmung nur selten die Gliederungsgesichtspunkte der Kostenträger in Fertigung und Vertrieb so übereinstimmen, daß in beiden Bereichen gleichzeitig spezielle Fixkostenteile direkt zugerechnet werden können.

Im aus technischen Gründen stark produktbezogenen Fertigungsbereich lassen sich häufig für einzelne Produktarten und für Produktgruppen Fixkosten isolieren und direkt zurechnen, da verschiedene Anlagen und Betriebsbereiche ausschließlich diesen Kostenträgern dienen. Im Vertrieb werden dagegen einerseits fertigungstechnisch zusammengehörige Produkte getrennt, indem etwa gleiche oder ähnliche Produkte in verschiedenen Absatzgebieten an verschiedene Kundenkategorien oder über unterschiedliche Absatzwege abgesetzt werden; andererseits werden fertigungsmäßig kaum verwandte Produkte häufig zusammengefaßt und etwa durch gleiche Vertreter in gleichen Gebieten über gleiche Absatzwege verkauft. Daraus ergibt sich, daß den nach Herstellungsgesichtspunkten differenzierten Kostenträgergruppen nur ausnahmsweise auch gewisse Fixkostenteile des Vertriebs direkt zurechenbar sind und normalerweise die Vertriebskosten auch im mehrstufigen Direct Costing als Fixkosten des Gesamtassortiments undifferenziert zu verrechnen sind, soweit nicht die Vertriebsorganisation nach fertigungsmäßig abgegrenzten Assortimentsbereichen aufgeteilt ist.

Auch die industriellen Vertriebskosten können jedoch in einem gleich hohen Differenzierungsgrad wie im Handel stufenweise verrechnet wer-

1) K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 186 (Hervorhebungen weggelassen).

den, wenn auf die gleichzeitige stufenweise Zurechnung von Fixkosten des Herstellbereichs verzichtet wird. Werden auf die Kostenträger nur variable Herstellkosten verrechnet, etwa als Standard-Grenzpreise der verkauften Produkte¹⁾, so können die Kostenträger nach den für die differenzierte Zurechnung der Fixkosten des Vertriebs relevanten Gesichtspunkten wie im Handel beliebig gruppiert werden²⁾. Die Forderung nach gleicher Gruppenbildung in Fertigung und Vertrieb ist dabei eingehalten. Nur bewirkt die Gruppenbildung nach Vertriebsgesichtspunkten, daß Fertigungsfixkosten nicht stufenweise, sondern nur dem Gesamtumsatz zurechenbar sind, während bei der sonst meist im Vordergrund stehenden Kostenträgergruppenbildung nach Fertigungsgesichtspunkten umgekehrt die Vertriebskosten kaum aufgespalten werden können. Eine mehrstufige Aufspaltung des Fixkostenblocks kann also meist nicht in einem Rechengang für Fertigung und Vertrieb erfolgen, wohl aber in getrennten Analysen.

Das mehrstufige Direct Costing stellt gegenüber dem einstufigen Direct Costing auch für die Vertriebskostenanalyse einen Fortschritt dar. Die Aufspaltung der fixen Vertriebskosten nach der direkten Zurechenbarkeit auf bestimmte Absatzsegmente oder Vertriebsbereiche erlaubt eine differenzierte Fixkostenkontrolle in den verschiedenen Zurechnungsebenen. Eine eventuell weitergehende Differenzierung der Fixkostenteile nach der Abbaufähigkeit oder der Ausgabewirksamkeit bietet sowohl für den Vertrieb als auch für die Gesamtunternehmung Informationen für Planungszwecke. Ferner führt die Berücksichtigung der speziellen Fixkosten zu einer stärkeren Beachtung der sprunghaften Veränderlichkeit vieler Vertriebskostenteile und zu einer realistischeren Beurteilung der Deckungsbeiträge als im einstufigen Direct Costing³⁾. Trotz dieser Fortschritte

1) Vgl. F. Wille, a.a.O., S. 217 f.

2) Vgl. F. Wille, a.a.O., S. 209 f. Eine offenbare Verkennung des übergeordneten und des untergeordneten Gesichtspunktes liegt vor, wenn Mellerowicz fordert, daß die Vertriebsorganisation möglichst nach Produktgesichtspunkten aufgebaut werden solle, um einen größeren Teil der fixen Vertriebskosten direkt zurechnen zu können. (Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 185).

3) Vgl. K. Agthe, a.a.O., S. 415 f.

ist aber doch kritisch festzustellen, daß auch mit dem Instrument des mehrstufigen Direct Costing eine den differenzierten Kosteneinflüssen im Absatz adäquate Vertriebskostenanalyse nicht durchführbar ist.

B. Vertriebskostenrechnung auf der Grundlage des Rechnens
mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

1. Grundzüge des Verfahrens

Ausgehend von den Mängeln der traditionellen Zuschlagskalkulation, insbesondere ihrer Trennung verbundener Kosten, der Proportionalisierung von Fixkosten und der undurchsichtigen Vermischung von Einzel- und Gemeinkosten durch die Kostenüberwälzungen, und unter Berücksichtigung von vorliegenden Reformvorschlägen entwickelte Riebel das "Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen"¹⁾. Riebel zeigte in verschiedenen Veröffentlichungen nicht nur die Anwendung dieses Systems im Fertigungsbereich²⁾, sondern auch als "Instrument der Absatzanalyse"³⁾. Durch die dem System eigene hohe Differenzierbarkeit der Kosten- und Erlöszurechnung sind für eine aussagefähige Vertriebskostenanalyse generell günstige Voraussetzungen gegeben.

Charakteristisch für das Verfahren ist, daß grundsätzlich ausschließlich Einzelkosten weiterverrechnet werden. Der Begriff der Einzelkosten wird insofern erweitert, als nicht nur Träger- oder Stelleneinzelkosten unterschieden werden, sondern Einzelkosten in bezug auf alle Bezugsgrößen auftreten, denen sinnvoll Kosten zugerechnet werden können. Kostenbezugsgrößen sind außer Kostenstellen und Kostenträgern in der Fertigung beispielsweise auch einzelne Betriebsstörungen, Sortenwechsel, Einstellen und Anlernen von Mitarbeitern oder im Vertrieb Kundenbesuche, Aufträge, Auslieferungstouren oder sonstige Bezugsobjekte⁴⁾. Die Einzelkosteneigenschaft bestimmter Kostenteile ist dabei relativ, denn es hängt von der Bezugsgröße ab, ob Einzel- oder Gemeinkosten vorliegen. Die den Bezugsgrößen zuzurechnenden Einzelkosten können weiter differenziert werden nach ihrer Ausgabewirksamkeit und nach

-
- 1) P. Riebel, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 213 - 237, hier bes. S. 213 f.
 - 2) Vgl. derselbe, Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich, in: Neue Betriebswirtschaft, 14. Jg. (1961), S. 145 - 154.
 - 3) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 595 - 627.
 - 4) Vgl. derselbe, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 214.

ihrer Abhängigkeit von wichtigen Kosteneinflußgrößen, also nicht nur vom Ausnutzungsgrad der jeweiligen Teilkapazität, sondern auch von sonstigen im Einzelfall wichtigen Faktoren, wie etwa dem Umsatzwert, der Auftragsgröße oder der Zahl der Aufträge¹⁾.

Die meisten Kosten können für sehr viele Bezugsgrößen als Einzelkosten ausgewiesen werden, nur ein gewisser Kostenrest ist ausschließlich der Gesamtunternehmung direkt zurechenbar. Um eine aussagefähige Aufgliederung der direkt zurechenbaren Kosten zu erreichen, ist es zweckmäßig, die Bezugsgrößen in Bezugsgrößenhierarchien anzuordnen und die Einzelkosten jeweils an der untersten Stelle auszuweisen, an der sie gerade noch als Einzelkosten erfaßt werden können, während eine gleichzeitige Zurechnung auf in der Hierarchie übergeordnete Bezugsgrößen, für die sie ebenfalls Einzelkosten darstellen, unterbleibt²⁾. Eine solche Hierarchie, deren Gliederungsgesichtspunkte und deren Stufenfolge von den Informationsbedürfnissen und den organisatorischen Verhältnissen der Unternehmung abhängt, stellt etwa die Kette Artikel - Auftrag - Absatzbezirk - Absatzgebiet - Gesamtumsatz dar. Bezugsgrößenhierarchien können jedoch nach sehr unterschiedlichen Gesichtspunkten gebildet werden³⁾.

Durch die stufenweise Kostenzurechnung und die mögliche weitere Kostendifferenzierung nach dem Ausgabecharakter und der Abhängigkeit von wichtigen Kosteneinflußfaktoren, insbesondere die Unterscheidung von fixen und variablen Kosten, erhält das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen eine deutliche Ähnlichkeit mit dem mehrstufigen Direct Costing. Davon ist es aber durch die ausschließliche Zurechnung von Einzelkosten und zusätzlich durch die grundsätzlich unbeschränkte Wahl der Kostenbezugsobjekte, die ihm eine größere Flexibilität verleihen, zu unterscheiden.

Die Bezugsgrößen können danach unterschieden werden, ob ihnen nur Kosten oder auch Erlöse direkt zugerechnet werden können. Erlöse sind

1) Vgl. P. Riebel, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 217.

2) Vgl. derselbe, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 215.

3) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 599 ff.

die Folge des Zusammenwirkens verschiedener Unternehmungsteile, so daß sie ebensowenig wie Erfolge verursachungsgemäß nach einzelnen Unternehmungsbereichen aufgespalten werden können¹⁾. Erlöse sind also insbesondere nicht auf Unternehmungsbereiche wie Beschaffung, Herstellung oder Absatz sowie auf Funktionen und Teilfunktionen im Absatz zu rechnen²⁾. Dagegen lassen sich, jedenfalls formal, auch Erlöse auf Bezugsobjekte verrechnen wie einzelne Artikel, Aufträge und Auftragsgruppierungen, etwa nach Absatzgebieten oder Absatzwegen oder auf sonstige Absatzsegmente, in denen Erlöse unmittelbar anfallen.

Bei der Interpretation der Rechenergebnisse ist allerdings die Absatzverbundenheit vieler Erlösteile zu beachten. So besteht insbesondere eine Verbundenheit der Erlöse eines Auftrags mit den Erlösen zeitlich vorausgehender oder nachfolgender Aufträge, kleiner und großer Aufträge eines Kunden oder umsatzschwacher und umsatzstarker Artikel eines absatzmäßig zusammengehörigen Sortiments³⁾. In einigen Fällen kann auch eine direkte Zurechenbarkeit von Erlösschmälerungen nicht gegeben sein. Das gilt beispielsweise dann, wenn verbundene Rabatte auf einzelne Artikel eines Auftrags aufgeteilt werden sollen, wie bei Auftragsgrößerrabatten, die nur auf den Gesamtauftrag zu verrechnen sind. In solchen Fällen liegen verbundene Rabatte vor, die, auch wenn sie nicht als Vertriebskosten angesehen werden, ebensowenig wie verbundene variable Kosten den einzelnen Posten eines Auftrages zugerechnet werden können.

Soweit sich den Kostenbezugsgrößen auch Erlöse zurechnen lassen, können als Differenz zwischen den zugerechneten Teilkosten und den Erlösen Deckungsbeiträge bestimmt werden, die zeigen, welcher Beitrag von der betreffenden Bezugsgröße zur Deckung der nicht zugerechneten Kosten und zur Gewinnerzielung geleistet wird. Es sind periodenbezogene Deckungsbeiträge und objektbezogene Deckungsbeiträge zu unterscheiden,

1) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 604.

2) Ein Versuch der Erfolgsspaltung liegt als Grundprinzip neuerlich dem Abrechnungssystem Eggerts zugrunde (vgl. K. Eggert, Universelle Betriebsabrechnung, München 1964, passim, mit Bezug auf den Absatzbereich bes. S. 83 ff.) und gehört diesbezüglich zu den "Bemühungen, die von vornherein zur Fruchtlosigkeit verurteilt sein müssen und zu falschen Urteilen und Entscheidungen führen..." (P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 604).

3) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 604 f.

die generell retrograd vom Erlös ausgehend berechnet werden. Innerhalb einer Bezugsgrößenhierarchie lassen sich entsprechend deren Stufen und eventuell weiter differenziert nach der Ausgabewirksamkeit und der Abhängigkeit der Kosten verschiedene spezielle Deckungsbeiträge bestimmen.

Um die Wirkungen der differenzierten Kosten- und Erlöseinflußfaktoren im Vertrieb umfassend feststellen zu können, ist es zweckmäßig, die Kosten und Erlöse nicht nur innerhalb einer Bezugsgrößenhierarchie zu untersuchen, sondern mehrere Analysen nach verschiedenen Gesichtspunkten, etwa nach Artikelgruppierungen, Auftragsgruppierungen entsprechend relevanter Kundencharakteristika, nach der Auftragsgröße, nach Gebieten oder ähnlichen Merkmalen nebeneinander vorzunehmen. Die Analysenarten werden dabei durch die Informationsbedürfnisse, aber auch durch die Zurechenbarkeit der Kosten und Erlöse bestimmt¹⁾. Da ferner eine getrennte Kostenstellenrechnung im System Riebels fehlt²⁾, sind die Kosten zusätzlich auch nach solchen Bezugsgrößen zu verrechnen, denen keine Erlöse zurechenbar sind, um auch in diese Kostenbereiche, wie vor allem die Auftragsabwicklung, entsprechende Einblicke zu erlangen.

2. Die Auswertbarkeit der Vertriebskostenrechnung auf der Grundlage des Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

Die Vertriebsanalyse auf der Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen ist sehr differenziert in bezug auf die Auswahl der Bezugsgrößen für die Kosten- und eventuell Erlöszurechnung und in bezug auf die verschiedenen Stufen von Deckungsbeiträgen. Daraus ergeben sich entsprechende Auswertungsmöglichkeiten. Für die Kontrolle der kostenmäßigen Vertriebsgebarung sind Soll- Ist - Vergleiche durchführbar³⁾. Dabei können Kosten nicht nur mit Kosten, sondern

1) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 598 u. S. 610.

2) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 607 f.

3) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 608.

auch mit Teilleistungen verglichen werden. Allerdings gelten für Kontrollen anhand der Leistungseinheiten die gleichen Einschränkungen wie in der Verrechnungssatzrechnung: Nur soweit hinreichend meßbare Leistungen vorliegen, vorwiegend also im Bereich der Umsatzabwicklung, sind solche Möglichkeiten gegeben.

Die errechneten Deckungsbeiträge stellen schon in ihrer absoluten Höhe wichtige Informationen über die Beiträge der einzelnen Bereiche zur Deckung der nicht zugerechneten Kosten und zur Gewinnerzielung dar. Ihre Aussagefähigkeit gleicht weitgehend der der Deckungsbeiträge im ein- und mehrstufigen Direct Costing; wegen der Vermeidung jeglicher Gemeinkostenschlüsselung besitzen sie jedoch größere rechnerische Zuverlässigkeit, andererseits sind nicht alle, sondern nur die direkten variablen Kosten abgesetzt. Eine zweckmäßige Auswertungsmöglichkeit für Kontroll- und Dispositionszwecke besteht darin, die absoluten Deckungsbeiträge im Zeitablauf zu kumulieren und dem Deckungsbedarf gegenüberzustellen, wodurch laufend feststellbar ist, welcher Teil der geplanten Deckung schon erreicht und welcher Teil in der Restperiode noch hereingebracht werden muß¹⁾. Der Deckungsbedarf ist der geplante Deckungsbeitrag der betreffenden Kostenträgergruppe, der nach Dringlichkeit der Deckung gestuft vorgegeben sein kann²⁾, etwa in der Reihenfolge: variable Gemeinkosten - kurzfristig ausgabewirksame Bereitschaftskosten der Abteilung - sonstige direkte Abteilungskosten - Unternehmungskosten - Gewinnbeitrag.

Neben den absoluten sind die relativen, "spezifischen", Deckungsbeiträge eine wichtige Kontroll- und Dispositionsgrundlage. Spezifische Deckungsbeiträge sind Kennzahlen, bei denen der perioden- oder objektbezogene Deckungsbeitrag "auf die wert- oder mengenmäßige Inanspruchnahme knapper oder wichtiger Kostengüter, budgetierter Mittel oder auf den Umsatz bezogen wird."³⁾ Durch Beziehen der Deckungsbeiträge auf den Umsatz ergibt sich die Rangfolge der betreffenden Umsatzteile in ihrer

1) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 616.

2) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 621.

3) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 617 (Hervorhebungen weggelassen).

relativen Gewinnergiebigkeit und Förderungswürdigkeit, soweit keine sonstigen Engpässe vorliegen, wobei eine Eliminierung von Umsatzträgern kostenmäßig erst bei negativen Deckungsbeiträgen zu begründen wäre. Die spezifischen Deckungsbeiträge pro inanspruchgenommene Einheit des jeweiligen Engpasses, der in verschiedenen Bereichen liegen kann, etwa im budgetierten Werbeaufwand, bei bestimmten Arbeitskräften in der Entwicklung, in Produktionsanlagen, dem zur Verfügung stehenden Kapital oder sonstigen Faktoren¹⁾, können eine von der relativen Umsatzergiebigkeit wesentlich abweichende Reihenfolge in der Förderungswürdigkeit der Umsatzträger ergeben. Die aufgrund dieser Informationen einzuleitenden Maßnahmen werden sich dabei allerdings in der Regel nicht nur auf eine optimale Ausnutzung des Engpaßfaktors, sondern, vor allem unter längerfristigen Aspekten, ebenso auf eine Beseitigung des Engpasses zu erstrecken haben. Für Kontrollzwecke sind geeignete Vergleichswerte der verschiedenen Kennzahlen zugrunde zu legen.

3. Beurteilung der Vertriebskostenrechnung auf der Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen erfüllt weitgehend die Voraussetzung eines generell geeigneten Instruments der Absatzanalyse. Da die Kosten nicht nur auf Kostenstellen und Kostenträger verrechnet werden können, sondern auf sämtliche Bezugsobjekte und deren Gruppierungen, für die Kosten direkt erfaßbar sind, ist die für die Erfassung der Kostenwirkungen sekundärer Kostenbeeinflussfaktoren im Vertrieb erforderliche Differenzierbarkeit und Flexibilität gegeben. Das gleiche gilt bezüglich der Berechnung von Deckungsbeiträgen, da nicht nur Produktarten und ihre Gruppierungen, sondern prinzipiell beliebige Ausschnitte aus den Erlösen der Berechnung der Deckungsbeiträge zugrunde gelegt werden können.

Im Vergleich zu den übrigen Vorschlägen zur Vertriebskostenrechnung im Rahmen der Deckungsbeitragsrechnung ist das System Riebels wesentlich aussagefähiger. Es schließt die Auswertungsmöglichkeiten des

1) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 620 u. S. 625.

ein- und mehrstufigen Direct Costing im wesentlichen ein, wenn auch ein Deckungsbeitrag über die vollen variablen Kosten nur für die gesamte Unternehmung, nicht dagegen pro Stück zu berechnen ist, soweit die variablen Kosten Gemeinkosten enthalten. Eine stufenweise Fixkostenzurechnung ist ebenso möglich wie die Differenzierung der zugerechneten Kosten nach der Ausgabewirksamkeit und weiter nach der Abhängigkeit von wichtigen Kosteneinflussfaktoren. Die Überlegenheit des Systems von Riebel gegenüber sonstigen Deckungsbeitragsrechnungen besteht dagegen vor allem in dem hohen Differenzierungsgrad.

Im Verhältnis zur Verrechnungssatzrechnung zeigt das System Riebels gleiche Differenzierbarkeit, aber größere Genauigkeit in der Kostenzurechnung: Die tatsächlichen Zusammenhänge der Leistungsverbundenheit bleiben "klar und unangetastet; alle Illusionen, die durch die Aufschlüsselung von Gemeinkosten und die Proportionalisierung fixer Kosten hervorgerufen werden können, sind ausgeschaltet."¹⁾ Zur Berechnung der vollen Stückkosten für Zwecke der Bestandsbewertung, der Preisbildung oder für sonstige Zwecke kann die Kostenverrechnung auf Bezugsobjekte als Ausgangspunkt der traditionellen "Kostenüberwälzungsrechnung" dienen, so daß diesbezüglich eine Ergänzung des Systems keine besonderen Probleme stellt²⁾.

Die in der Literatur vorgebrachten Einwände gegen das System Riebels sind unter dem Aspekt der Vertriebskostenrechnung wenig durchschlagend. Der Haupteinwand Bocks, daß die Einzelkostenrechnung nicht allen wesentlichen Zwecken der Kostenrechnung gerecht werde, insbesondere da volle Stückkosten nicht berechnet werden³⁾, ist von untergeordneter Bedeutung, weil in einer Sonderrechnung die Vollkosten leicht festgestellt werden können und auch andere Kostenrechnungssysteme nicht allen Zwecken in der laufenden Rechnung gerecht werden.

-
- 1) P. Riebel, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 236.
 - 2) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 608; G. Munzel, a.a.O., S. 73.
 - 3) Vgl. G. Bock, Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen (Stellungnahme zu Riebels gleichnamigem Aufsatz), in: ZfhF, N.F., 11. Jg. (1959), S. 636.

Der weitere Einwand, daß das System für die praktische Durchführung sehr differenziert sei¹⁾, hat für die Anwendung als Vertriebskostenrechnung keine Bedeutung, da hier ein hoher Grad der Differenziertheit eine Voraussetzung aussagefähiger Analysen ist. Ebenso ist das an sich einschränkende Urteil von Mellerowicz, daß die Anwendbarkeit wesentlich auf die Fälle der Kuppelproduktion beschränkt sei, da es nur hierbei eine bessere Aussagefähigkeit als die übrigen Kostenrechnungssysteme besitze²⁾, aus dem Gesichtspunkt der Vertriebskostenrechnung kein negatives Urteil, da auch im Vertrieb die Leistungsverbundenheit dominiert und damit ein spezielles Gebiet der Anwendbarkeit vorliegt.

Trotz der theoretisch feststellbaren günstigen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Vertriebskostenrechnung muß letztlich doch auch die praktisch erfolgreiche Erprobung des Verfahrens zu einer zuverlässigen Beurteilung der Anwendungsmöglichkeit und der Aussagefähigkeit herangezogen werden. Dabei wäre zunächst die Anwendbarkeit auf breiter Basis nachzuweisen, nicht nur unter den speziell geeigneten und ungewöhnlichen organisatorischen Verhältnissen von Riebels Beispiel³⁾. Weiter wäre vor allem die Eignung des Systems für die Aufhellung der Kostenverhältnisse im Innenbereich der Auftragsabwicklung zu erweisen, die Riebel in der Erörterung praktisch völlig ausklammert, indem er Kundenbuchhaltung und Auftragsabwicklung im Beispiel zur "zentralen Verkaufsleitung" verlegt, die dann nicht weiter analysiert wird⁴⁾. Auch in der allgemeinen Darstellung des Verfahrens geht Riebel auf diese Fragen nur ungenügend ein⁵⁾. Die vielfache räumliche, personelle, maschinelle, leistungsmäßige und sonstige Verbundenheit der Tätigkeiten der Verkaufs-

1) Vgl. G. Bock, a.a.O., S. 644.

2) Vgl. K. Mellerowicz, Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 153; vgl. auch A. Deyhle, Grenz- oder relative Einzelkosten? Die Deckungsbeitragsrechnung von Paul Riebel, in: ZfB, 32. Jg. (1962), S. 63.

3) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 610 f.

4) Vgl. derselbe, Absatzanalyse, a.a.O., S. 611.

5) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 601 u. S. 603, ferner S. 608; vgl. auch die minimalen Beträge, die als Kosten der Verkaufsabwicklung im Beispiel S. 612 und S. 614 verrechnet werden.

abwicklung lassen es als zweifelhaft erscheinen, ob hier bei ausschließlicher Zurechnung von Einzelkosten eine aussagefähige Kostenanalyse möglich ist¹⁾.

Schließlich müßte gezeigt werden, wie weit die konsequente Vermeidung der Schlüsselung auch von variablen Gemeinkosten und der Proportionalisierung von sprungfixen Vertriebskosten, die großenteils in ihrem Verhalten den variablen Kosten unter mittelfristiger Betrachtung recht nahe kommen, tatsächlich im Vergleich zu einer entsprechend differenzierten Verrechnungssatzrechnung zu verbesserten Dispositionen führt oder ob nicht an die Stelle der "Illusionen durch Proporzionalisierung von Fixkosten" andere Illusionen über den Festigkeitsgrad der Fixkosten treten, die ihrerseits zu Fehldispositionen führen. Der Beweis wird wesentlich damit zusammenfallen, ob es gelingt, im System Riebels auch den Bereich der Verkaufsabwicklung kostenmäßig aufzuhellen, was in der Verrechnungssatzrechnung jedenfalls weitgehend möglich ist; in der Analyse der Kosten der Außenorganisation werden dagegen auch in der Absatzsegmentanalyse in einer ersten Rechnungsstufe nur Einzelkosten zugerechnet, so daß hier dem System Riebels keine besondere Überlegenheit zukommt. Könnte dagegen der Bereich der Verkaufsabwicklung nicht mit ähnlichem Genauigkeitsgrad wie der übrige Vertriebsbereich analysiert werden, so käme dem hier erreichbaren hohen Genauigkeitsgrad der Kostenzurechnung nur beschränkte Bedeutung zu, da die Unbestimmtheit des Verhaltens der übrigen Vertriebskosten keine der Exaktheit der Teilergebnisse entsprechende Genauigkeit in den Dispositionen zuließe.

Für eine abschließende Beurteilung der Eignung des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Instrument der Analyse des Vertriebskostenkomplexes für Planungs- und Kontrollzwecke fehlen somit noch verschiedene Voraussetzungen. Einmal ist das System für die Vertriebskostenanalyse insofern nicht vollständig entwickelt, als eine genaue Beschreibung der Analyse der Kosten der Vertriebsverwaltung und wesentlicher Teile der internen Umsatzabwicklung fehlt. Zum anderen liegen zu wenige praktische Erfahrungen vor, als eine zuver-

1) Vgl. W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung, 3. Aufl., Köln u. Opladen 1967, S. 660 f.

lässige Gewichtung gewisser Bedenken der Praktikabilität des Verfahrens zuließen, insbesondere die Entscheidung der Frage, ob unter konsequenter Vermeidung von Gemeinkostenschlüsselungen auch in komplexen Kostenverhältnissen noch so viele Kostenteile direkt zugerechnet werden können, daß aussagefähige Rechenergebnisse zu erzielen sind. Unter Berücksichtigung dieser Einschränkungen kann festgestellt werden, daß das System Riebels wegen seines hohen Differenzierungsgrades und wegen der klaren Trennung verschiedenartiger Kostentypen durch direkte Zurechnung auf die jeweils relevanten Kostenbezugsgrößen¹⁾ die Voraussetzungen für eine aussagefähige Vertriebskostenrechnung erfüllt. Eine eventuelle Überlegenheit als Dispositionsgrundlage gegenüber einer gleich präzisen und differenzierten Verrechnungssatzrechnung müßte allerdings erst in der praktischen Anwendung bewiesen werden.

1) Vgl. K. Käfer, Standardkostenrechnung, a.a.O., S. 490.

IV. ANSÄTZE ZU EINER REFORM DER VERRECHNUNG

AKTIVER VERTRIEBSKOSTEN

A. Die Reformbedürftigkeit der Vertriebskostenrechnung

in bezug auf die aktiven Vertriebskosten

1. Unterschiedslose Verrechnung aktiver und passiver Vertriebskosten

Die kosten- und absatztheoretische Analyse der Vertriebskosten zeigte, daß wesentliche Unterschiede zwischen den aktiven und den passiven Vertriebskosten bestehen. Während die passiven Vertriebskosten mit Leistungen der Umsatzabwicklung verbunden sind, werden aktive Vertriebskosten aufgewendet, um die Nachfrage nach den von der betreffenden Unternehmung angebotenen Gütern günstig zu beeinflussen. Im Gegensatz zu den passiven sind die aktiven Vertriebskosten daher nicht Folge sondern eine Ursache des Umsatzes. So ist das adäquate Modell für eine Beurteilung der Angemessenheit der Höhe eines bestimmten Einsatzes aktiver Vertriebskosten nicht die Stückkostenminimierung, sondern eine Gleichgewichtsbetrachtung zwischen zusätzlichem Aufwand und zusätzlichen Erträgen¹⁾. Die absatztheoretische Analyse zeigte allerdings auch, daß vor allem wegen der Unbestimmtheit der Wirkung der Absatzmittel auf die Psyche der Abnehmer und der Einflüsse sonstiger Nachfragebestimmungsfaktoren auf den Umsatz, aber auch aus weiteren Gründen, eine praktische Durchführung der theoretisch zu fordernden Grenzbeurteilung weitestgehend verhindert wird.

In den bisherigen Vorschlägen zur Vertriebskostenrechnung werden die Unterschiede zwischen aktiven und passiven Vertriebskosten kaum beachtet. Im Vordergrund steht vielmehr auch bei den aktiven Vertriebskosten die Gliederung nach kostenrechnerischen Gesichtspunkten. So werden die aktiven Vertriebskosten ebenso wie die übrigen danach unterteilt, ob sie direkt, semidirekt oder indirekt zurechenbar sind²⁾ und

1) Vgl. N. F. Dufty, a.a.O., S. 127.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., passim, bes. S. 49 f.

beispielsweise verkaufsfördernde Provisionen und Umsatzsteuer in gleicher Weise als direkte Kosten den Kostenträgern ohne Rücksicht auf ihre Unterschiede in bezug auf die Nachfragewirksamkeit zugerechnet. Ebenso werden Kostenabgrenzungsprobleme, etwa die der periodenmäßigen Kostenerfassung, bei aktiven und passiven Vertriebskosten in prinzipiell gleicher Weise gelöst, indem gegebenenfalls durch Schätzung der Aufwand entsprechend verteilt wird¹⁾. Auch in den verschiedenen Verfahren ein- oder mehrstufiger Deckungsbeitragsrechnungen erfolgt die Kostenspaltung und -zurechnung nach dem Einzel- oder Gemeinkostencharakter, nach dem Fixkostencharakter und eventuell nach der Ausgabewirksamkeit, nicht dagegen nach der Nachfragewirksamkeit.

Einige Autoren schlagen im Rahmen der Verrechnungssatzrechnung in der Kostenstellenrechnung eine Trennung der Funktionen der Absatzzielung von den sonstigen Funktionen vor²⁾. Dadurch wird zumindest in der Kostenstellenrechnung ein gewisser Überblick über die Höhe der Kosten der Absatzbeeinflussung möglich, untergliedert nach Tätigkeitsbereichen. Allerdings bezieht sich dieser Überblick nur auf die Kosten des Aktionsparametereinsatzes, die zugleich Vertriebskosten im Sinne der kostenrechnerischen Begriffsbestimmung darstellen. Sie umfassen also regelmäßig nicht den Aufwand für den Einsatz des Qualitätsparameters oder für aktive Maßnahmen in der Preisstellung. Ferner erfolgt auch die Zusammenfassung der akquisitorischen Funktionen weitgehend unter verrechnungstechnischen Gesichtspunkten, da die akquisitorischen Funktionen regelmäßig zugleich die Gruppe der Funktionen darstellen, für die sich keine meßbaren Leistungseinheiten feststellen lassen, die die Kostenverrechnung durch Verrechnungssätze und eine entsprechende Leistungskontrolle ermöglichen³⁾.

Schließlich werden auch Kennzahlen für aktive und passive Vertriebskosten nach gleichen Prinzipien berechnet. So ermittelt Riebel spezifische Deckungsbeiträge als Dispositionsgrundlage unterschiedslos mit Bezug auf die in den Absatzsegmenten eingesetzte Werbung und für Kosten der

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 21.

2) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 37; M. Geist, a.a.O., S. 90 f.

3) vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S.54 f.

Auftragsabwicklung, weist allerdings ausdrücklich darauf hin, daß aus der berechneten "Ergiebigkeit" des Werbeeinsatzes keine Schlußfolgerungen für eine Verlagerung dieses Aufwandes zu ziehen seien¹⁾. Geist beschreibt demgegenüber die Berechnung von theoretisch aussagefähigen Kennzahlen bezüglich der marginalen Ergiebigkeit des Einsatzes aktiver Vertriebskosten²⁾. Jedoch weist er zugleich darauf hin, daß solche Zahlen als Dispositionsgrundlage praktisch kaum Anwendung finden können, weil der ursächliche Zusammenhang zwischen Veränderungen des Einsatzes aktiver Vertriebskosten und Ergiebigkeitsveränderungen des Absatzsegmentes nicht feststellbar sei³⁾. Dabei unternimmt Geist auch keinen Versuch, wenigstens näherungsweise einen solchen Zusammenhang festzustellen oder auch nur die Nachfragewirkungen solcher Nachfragebestimmungsfaktoren auszuschalten, die offensichtlich die Segmentergiebigkeit beeinflussen.

2. Grenzen der Aussagefähigkeit der Rechenergebnisse

Trotz unterschiedsloser Verrechnung aktiver und passiver Vertriebskosten wird in der Literatur verschiedentlich darauf hingewiesen, daß die Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung auch eine geeignete Grundlage für die rationale Gestaltung des Aktionsparametereinsatzes seien. So behauptet Fischer, daß die Absatzsegmentrechnung eine Entscheidungsgrundlage bezüglich der "Art und Weise der Durchführung ... der Werbung"⁴⁾ sei, während Longman und Schiff vorsichtiger feststellen: "It contributes to efficiency in the use of advertising and of commissions..."⁵⁾ Eine kritische Analyse der Anwendungsfälle zeigt jedoch, daß mit Ausnahme von Sonderfällen meist mehr indirekt den bisherigen Ergebnissen der Vertriebskostenrechnung eine gewisse Bedeutung als Planungs- und Kontrollgrundlage für den Aktionsparametereinsatz zukommt.

Spezielle Bedingungen für Entscheidungen über den in bezug auf die Zielfunktion optimalen Einsatz aktiver Vertriebskosten liegen dann vor, wenn

1) Vgl. P. Riebel, Absatzanalyse, a.a.O., S. 625.

2) Vgl. M. Geist, a.a.O., S. 107 ff., bes. S. 110.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 108.

4) K. P. Fischer, a.a.O., S. 17.

5) D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 244.

die Beziehung zwischen Kosteneinsatz und dem dadurch bewirkten Umsatzzuwachs quantitativ feststellbar ist. Solche Voraussetzungen können vor allem dann gegeben sein, wenn nur ein einziges Mittel, wie etwa Werbebriefe, zur Umsatzgewinnung für ein Produkt eingesetzt wird. In solchen Fällen liefert die Vertriebskostenrechnung einerseits die Angaben über die Grenzkosten der Werbemittelleinheiten und andererseits über die Höhe der Bruttogewinnbeiträge der Grenzumsätze, so daß verhältnismäßig zuverlässige Entscheidungen getroffen werden können, wenn auch immerhin sonstige Einflüsse auf die Nachfrage zu berücksichtigen wären¹⁾. Wie die absatztheoretische Analyse des Aktionsparametereinsatzes zeigt, läßt sich in den meisten Fällen jedoch der ursächliche Zusammenhang zwischen bestimmten aktiven Vertriebsmaßnahmen und Umsatzveränderungen quantitativ nicht direkt feststellen. Dadurch sind direkte Vergleiche von Aktionsparameterkosten und den durch sie bewirkten Bruttogewinnveränderungen im Regelfall nicht möglich.

Die Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung können in diesen Fällen jedoch indirekt als Entscheidungsgrundlage dienen. Durch die Vertriebskostenrechnung werden Deckungsbeiträge über die in der Rechnungsperiode veränderlichen Kosten pro Absatzsegment ermittelt. Wird der Einsatz einer speziellen absatzfördernden Maßnahme geplant, etwa die Zahlung von Provisionen für einzelne Produkte des Sortiments, so läßt sich aus der Marge die Umsatzsteigerung berechnen, die erforderlich ist, um die zusätzlichen aktiven Vertriebskosten zu decken. Soweit hinreichend zuverlässige Vorstellungen über die mögliche Wirksamkeit des Aktionsparametereinsatzes bestehen, läßt sich so die Entscheidung durch die Ergebnisse der Vertriebskostenrechnung fundieren²⁾. Dabei kommt allerdings der genauen Vertriebskostenverrechnung, etwa durch Verrechnungssätze, eine umso größere Bedeutung zu, je knapper die Bruttogewinnmargen sind. Je höher dagegen die Bruttomargen sind, umso weniger werden sie von den meist geringen Vertriebskostenunterschieden der Segmente beeinflusst, so daß dann, auch mit Rücksicht auf die verhältnismäßig geringe Schätzgenauigkeit bezüglich der Umsatzwirkungen der geplanten Maßnahmen, die leichter zu erhaltenden Ergebnisse des

1) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 422.

2) Vgl. dieselben, a.a.O., S. 242 f.

Direct Costing, mir Zurechnung ausschließlich variabler Vertriebskosten, eine gleich zuverlässige Entscheidungsgrundlage bilden.

Die in der Vertriebskostenrechnung berechneten Margen können ferner Hinweise auf die relative Förderungswürdigkeit der verschiedenen Absatzsegmente unter Gewinn Gesichtspunkten geben¹⁾. Allerdings kommt solchen Informationen für die Lenkung des Aktionsparametereinsatzes nur verhältnismäßig allgemeine Bedeutung zu. Für die Höhe des Aktionsparametereinsatzes ist die Gewinnergiebigkeit des Grenzeinsatzes entscheidend²⁾. Diese wird zwar auch durch die Höhe der Margen beeinflusst; daneben hängt sie aber von der Elastizität des Umsatzes in bezug auf den Aktionsparametereinsatz ab. Daher muß die Gewinnergiebigkeit des Aktionsparametereinsatzes keineswegs proportional zu den Margen variieren, so daß auch eine Lenkung des Aktionsparametereinsatzes entsprechend der Höhe der Margen nicht möglich ist, auch wenn man von sonstigen Faktoren absieht, die die Zuverlässigkeit der Margen als Dispositionsgrundlage mindern oder aufheben können. Für die adäquaten Grenzbetrachtungen ist allerdings die Information über die Höhe der Margen eine notwendige Entscheidungsgrundlage, da sich daraus die Höhe des Umsatzzuwachses berechnen läßt, die erforderlich ist, um die Kosten der zusätzlich eingesetzten aktiven Vertriebsleistungen zu decken. Insofern kommt den Ergebnissen der Vertriebskostenrechnung auch eine Bedeutung für die Lenkung des Aktionsparametereinsatzes zu.

Auch die Möglichkeiten einer Kontrolle des aktiven Vertriebsaufwandes sind dadurch sehr begrenzt, daß ein Vergleich von Aufwand und Ertrag nur in Sonderfällen durchführbar ist. Im Regelfall ist dagegen die Kontrolle darauf beschränkt, ohne Berücksichtigung der Umsatzwirkungen die Einhaltung von Kostenbudgets oder Standards zu überwachen. Dieser Kontrollmöglichkeit kommt allerdings unterschiedliche Bedeutung zu je nach dem Grad der Einheitlichkeit der aktiven Vertriebsleistungen. So kann die Kostenkontrolle der persönlichen Verkäufertätigkeit in unter-

1) Vgl. K. P. Fischer, a.a.O., S. 74.

2) Vgl. N. F. Dufty, a.a.O., S. 127.

schiedlicher Genauigkeit vorgenommen werden, je nachdem, ob die Tätigkeit mehr repetitiven oder mehr individuellen Charakter trägt¹⁾. Bei der weitverbreiteten repetitiven Verkäufertätigkeit lassen sich Kostenstandards für verschiedene Leistungen, etwa pro Reisekilometer oder pro Kundenbesuch, festlegen, die nach den besonderen Umständen des Absatzbezirks verändert werden können und sehr wirksame Kontrollen ermöglichen.

Bei der nicht-repetitiven Verkäufertätigkeit, wie sie vielfach im Investitionsgüterabsatz ausgeübt wird, und ebenso bei den typischen Werbeleistungen, die dem Aufbau des Markenbildes und der nur unsicher nachweisbaren psychischen Motivierung möglicher Kunden dient, ist dagegen die Kontrolle weitgehend auf die Feststellung der Einhaltung der Budgets beschränkt²⁾. Die Aufteilung der Budgets nach wichtigen Kostenkategorien, etwa Werbeverwaltung, Herstellung der Entwürfe, Herstellung der Materialien, Kosten der Werbemedien und sonstige Werbekosten³⁾, erlauben dabei eine gezieltere Kontrolle, die je nach den Umständen der Unternehmung weiter verfeinert werden kann. Allerdings ist der Aussagewert von festgestellten Kostenabweichungen in vielen Fällen nicht sehr groß. Wenn ein großer Abschluß weitere Besuche oder zusätzliche Angebote, ebenso wenn Veränderungen im Markt zusätzliche Maßnahmen zur Konkurrenzabwehr oder zur Ausnutzung der Marktchancen erfordern, sind Budgetabweichungen geboten.

So kann festgestellt werden, daß die bisherigen Verfahren der Vertriebskostenrechnung bei geeigneter Gestaltung als Dispositionsgrundlage im Bereich der passiven Vertriebskosten eine ungleich höhere Aussagefähigkeit besitzen als im Bereich der aktiven Vertriebskosten. In sehr vielen Unternehmungen liegt aber der Schwerpunkt im Vertrieb bei den Problemen der Umsatzerzielung durch Einsatz von Mitteln der Nichtpreiskonkurrenz. Tendenziell stehen diese Probleme im Konsumentenmarkt stärker im Vordergrund als im Produzentenmarkt. Innerhalb des Konsumentenmarktes kommt vor allem bei kurzfristigen Verbrauchsgü-

1) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 218.

2) Vgl. D. R. Longman, M. Schiff, a.a.O., S. 422.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 223.

tern des laufenden Bedarfs, die häufig als echte Markenartikel oder jedenfalls als Markenwaren abgesetzt werden, den Problemen der aktiven Marktbeeinflussung eine wesentlich größere Bedeutung zu als denen der Umsatzabwicklung. Diese Tendenz wird extrem verstärkt bei Artikeln, die der Konsument objektiv kaum beurteilen kann oder die in der technischen Dimension der Qualität gleich sind, wie beispielsweise bei Waschmitteln, Filmen, Kosmetika oder Pharmazeutika. Soll die Vertriebskostenrechnung in Unternehmungen, die auf solchen Märkten absetzen, einen nennenswerten Beitrag zur Lösung der Absatzprobleme leisten, so kann sie sich nicht auf die Analyse der passiven Vertriebskosten und die Kontrolle der Einhaltung der Werbebudgets beschränken. Vielmehr sind Möglichkeiten zu suchen, die eine den aktiven Vertriebskosten adäquate Problembehandlung erlauben. Wesentliche Anregungen dazu gab Kjaer-Hansen¹⁾.

B. ----- Vollständige Erfassung der Kosten des Aktionsparameter- einsatzes -----

1. Arten aktiver Vertriebsleistungen

Um die Aussagefähigkeit der Vertriebskostenrechnung als Grundlage der rationalen Gestaltung des Aktionsparametereinsatzes zu erhöhen, sind primär die Möglichkeiten zu einem Vergleich der Kosten des Aktionsparametereinsatzes mit dessen Absatzwirkungen zu verbessern. Wenn auch die Wirkung von Einzelmaßnahmen auf den Umsatz kaum zu isolieren ist und hier eher Fortschritte durch Anwendung psychologischer Meßmethoden zu erwarten sind, durch die etwa die stufenweise Motivation möglicher Kunden durch bestimmte Werbeleistungen in gewissen Grenzen feststellbar ist²⁾, so kann die Vertriebskostenrechnung doch für den Vergleich der Kosten des gesamten Aktionsparametereinsatzes einer Periode mit den dadurch bewirkten Umsatzveränderungen eine Grundlage bilden. Aus der Durchführung solcher Vergleiche über mehrere Perioden

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 203 - S. 222.

2) Vgl. L. W. Rodger, a.a.O., S. 217.

ergeben sich unter Heranziehen weiterer Informationen, vor allem bezüglich der Veränderungen der Marktbedingungen, Grundlagen für die Beurteilung der Effizienz wechselnder Aktionsparameterkombinationen sowie der Rentabilität ihres Einsatzes¹⁾.

Voraussetzung umfassender Vergleiche ist die vollständige Erfassung der Kosten der aktiven Vertriebsleistungen. Dabei kann keine Beschränkung auf die Kosten erfolgen, die zugleich Vertriebskosten im Sinne einer kostenrechnerisch-bereichsmäßigen Begriffsbestimmung darstellen. Vielmehr sind darüber hinaus auch die sonstigen finanziellen Opfer der Unternehmung zu erfassen, die der Absatzbeeinflussung dienen.

Trotz gewisser Faktoren, die in historischer Sicht die Bedeutung des Preises als Aktionsparameter einschränken, bleibt er auch weiterhin "das aktivste, den Verkäufern zur Verfügung stehende Mittel, um die nachfrageregulierende Kaufkraft gegenüber den angebotenen Gütern zu beeinflussen."²⁾ Wenn auch generell im Produktionsgüterabsatz dem Preis eine größere Bedeutung zukommt, so ist doch auch im Konsumgüterabsatz der Preisparameter für die aktive Absatzbeeinflussung häufig anwendbar, wobei es vor allem auf eine psychologisch wirksame Preisstellung ankommt³⁾. Die wegen der schnellen Nachahmbarkeit meist getarnt vorgenommene Preissenkungen werden im üblichen System der Kostenrechnung nicht als "Vertriebskosten" erfaßt; sie stellen aber ebenso wie die sonstigen aktiven Vertriebskosten finanzielle Opfer dar, die der Einsatz der Mittel der Absatzbeeinflussung erfordert. Zu den Kosten der Absatzbeeinflussung zählt daher auch der "Mindererlös, der je Erzeugnis oder Leistungseinheit in Kauf genommen werden muß, wenn der Verkaufspreis gesenkt wird, um den Absatz zu beleben."⁴⁾

Dem Preis stehen die Mittel der Nichtpreiskonkurrenz gegenüber. Sie lassen sich danach in zwei Gruppen einteilen, ob sie ausschließlich zu Eigenschaften in Beziehung stehen, die in der Herstellung des Gutes

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 214.

2) M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 41.

3) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 166.

4) E. Gutenberg, Der Absatz, a.a.O., S. 53.

begründet sind, oder ob sie unabhängig von der technischen Struktur des Gutes eingesetzt werden können¹⁾. So ergibt sich die Unterscheidung von "Qualität" und "Verkaufsleistungen" als Aktionsparameter. Unabhängig davon, ob die konkurrenzbetonten Qualitätssteigerungen mehr in geschmacklichen Veränderungen, die oft mit geringem Aufwand zu verwirklichen sind²⁾, oder in Veränderungen bezüglich der technischen Eignung der Güter bestehen, fallen ihre Kosten überwiegend im Produktionsbereich an. Soll eine vollständige Erfassung der Kosten erreicht werden, die in einer Periode für die Absatzförderung eingesetzt wurden, so sind die Kosten für konkurrenzbetonte Qualitätssteigerungen von den übrigen Herstellkosten zu trennen und als Kosten des Qualitätsparameters auszuweisen.

Die Kosten der "Verkaufsleistungen" fallen auch unter kostenrechnerischer Begriffsbestimmung unter die Vertriebskosten, so daß zu ihrer Erfassung eine Abgrenzung von den sonstigen, passiven Vertriebskosten erforderlich ist. Die Verkaufsleistungen umfassen sehr verschiedene Arten von aktiven Vertriebsleistungen, die der Marktbearbeitung oder der Anpassung an den Markt dienen³⁾. Der generellen Marktbearbeitung gibt die Verkaufswerbung in ihren verschiedenen Formen, der individuellen Marktbearbeitung die persönliche Verkäufertätigkeit. Die Anpassung an den Markt erfolgt einerseits durch die qualitative und preisliche Produktgestaltung, daneben aber auch durch Einsatz von Verkaufsleistungen in der Verkaufsgestaltung durch Kontaktarbeit, allgemeine Goodwill-Leistungen und Service⁴⁾. Vor allem die Gruppe der Service-Leistungen umfaßt sehr verschiedenartige Leistungen, die je nach Absatzsituation in geringerem oder größerem Umfang zur Absatzbeeinflussung eingesetzt werden können. Wichtige Service-Arten sind Unterstützung der Verkaufsarbeit späterer Absatzstufen, Finanzierungserleichterungen, technische Hilfe, Übernahme der Montage oder der Wartung von Anlagen, Garantie, Warenzustellung, Umtauschrecht und ähnliche Leistungen,

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 46.

2) Vgl. M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 119.

3) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 176.

4) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 177.

soweit sie das in der Branche übliche Maß überschreiten¹⁾. Für die vollständige Erfassung der Kosten der Absatzbeeinflussung sind also die Kosten sehr verschiedener Leistungsarten zu berücksichtigen. Sie lassen sich gruppieren als die Kosten des Preis-, des Qualitäts- und des Verkaufsleistungsparameters.

2. Quantitative Erfassung der Kosten des Aktionsparametereinsatzes

a) Das Minimalniveau des Aktionsparametereinsatzes als Abgrenzungskriterium

Zur quantitativen Erfassung der Kosten der absatzfördernden Leistungen der Unternehmung ist eine Abgrenzung gegenüber sonstigen Kosten oder Preissenkungen erforderlich, die nicht der Absatzförderung dienen. Bei dieser Abgrenzung kann in der Regel nicht so verfahren werden, daß die Kosten bestimmter aktiver Vertriebsleistungsarten, wie etwa Werbung oder persönliche Verkäufertätigkeit, voll zu den Kosten der absatzfördernden Leistungen gerechnet werden. Vielmehr ist davon auszugehen, daß in einem monopolistischen Markt nicht nur die Möglichkeit besteht, die Mittel der Preis- und Nichtpreiskonkurrenz einzusetzen, sondern daß ein gewisser Mindesteinsatz aktiver Vertriebsleistungen auch eine Voraussetzung ist, um die verschiedenen "Unvollkommenheiten" des Marktes soweit zu überwinden, daß der für die Marktpräsenz erforderliche Mindestumsatz erzielt wird. Erst der darüber hinaus vorgenommene Aktionsparametereinsatz dient der konkurrenzbetonten Umsatzausdehnung. Dessen Kosten sind daher, nicht nur von den passiven Vertriebskosten, sondern auch von den Kosten der übrigen aktiven Vertriebsleistungen abzugrenzen.

Als Kriterium zur Kostenabgrenzung wird von Kjaer-Hansen die "Minimalniveau-Überlegung" vorgeschlagen. Das Minimalniveau "stellt die Kombination geringster Größen von Preis, Qualität und Verkaufsleistung dar, bei denen unter gegebenen Umständen ein Gut absatzbar ist."²⁾

1) Vgl. M. Lohmann, Einführung, a.a.O., S. 119 f.

2) M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 127.

Nur die Kosten der Leistungen, die über das Minimalniveau hinausgehen, dienen der Umsatzausdehnung. Von ihnen werden die Kosten der Leistungen, die der Umsatzabwicklung und der Erzielung einer gewissen minimalen Marktpräsenz dienen, getrennt. Durch dieses Kriterium werden auch Kosten von Aktionsparametern aufgeteilt. Zur Unterscheidung von den "aktiven Vertriebskosten", unter denen meist die Kosten des gesamten Aktionsparametereinsatzes verstanden werden, können die Kosten des Teiles des Aktionsparametereinsatzes, der der konkurrenzbetonten Umsatzausdehnung dient, als Konkurrenzleistungskosten und die übrigen Vertriebskosten als Minimalniveaufkosten bezeichnet werden.

Das Minimalniveau ist ein flexibles Abgrenzungskriterium, das trotz laufend wechselnder Marktbedingungen und Absatzmaßnahmen anwendbar ist. Einmal stellt das Minimalniveau die Gesamtkombination des Parametereinsatzes auf dem betreffenden Markt zur Etablierung eines erfolgreichen Angebots dar. Soweit die Absatzsituation es zuläßt, können daher geringere Leistungen bei einem Teil der Parameterarten durch höhere Leistungen bei anderen Parameterarten ausgeglichen werden¹⁾. Damit hängt es also auch vom Einsatz der übrigen Parameter ab, wieweit die Kosten bestimmter aktiver Vertriebsleistungen Konkurrenzleistungskosten darstellen. Zum anderen ist das Minimalniveau auf die aktuellen Verhältnisse des Marktes bezogen und verändert sich mit dessen Bedingungen. Diese Veränderlichkeit ist erforderlich, da häufig gewisse Leistungen, insbesondere bei Qualitätssteigerungen und Service, zunächst Wettbewerbsvorteile bringen, allmählich aber von der Branche übernommen werden und dann ihren Konkurrenzleistungscharakter verlieren. Durch Anpassung des Minimalniveaus läßt sich die entsprechende Kostenzuordnung erreichen²⁾.

Das Minimalniveau der aktiven Vertriebsleistungen ist kein leicht und präzise bestimmbares Abgrenzungskriterium. Zunächst hängt seine Höhe von den Marktbedingungen und der Art der aktiven Vertriebsleistungen ab, so daß es sich meist von Periode zu Periode verändert. Vor allem

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 128.

2) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 128 f.

ist nur bei sehr genauer Kenntnis des jeweiligen Marktes ein Urteil darüber abzugeben, welcher Aktionsparametereinsatz erforderlich ist, um ein Angebot auf dem Minimalniveau zu plazieren. Trotzdem erscheint es zweckmäßiger, ein zwar weniger präzises, aber durch die Absatztheorie begründetes Abgrenzungskriterium anzuwenden, als rechnerisch leichter zu handhabende Abgrenzungskriterien, die aber im theoretischen Konzept den Wettbewerbsverhältnissen auf monopolistischen Märkten nicht gemäß sind. Allerdings führt die Anwendung eines derart marktbezogenen Abgrenzungskriteriums dazu, daß die Kostenabgrenzung nur in enger Verbindung mit den Absatzorganen vorzunehmen ist, die über die notwendigen Informationen über die Marktbedingungen und die Absatzgestaltung verfügen. Die Vertriebskostenrechnung muß daher in hohem Maß in die Vertriebsorganisation integriert werden, wenn zuverlässige Ergebnisse erreicht werden sollen.

b) Die konkrete Erfassung der Kosten der Konkurrenzleistungen auf der Grundlage der Minimalniveau-Überlegung

Bei der konkreten Feststellung der Kosten der Konkurrenzleistungen ergeben sich bei den einzelnen Parameterarten verschiedene Abgrenzungs- und Erfassungsprobleme. Zunächst bestehen generell unterschiedliche Möglichkeiten der Ermittlung dieser Kosten. Die Kosten der Preisherabsetzungen und der Qualitätsverbesserungen lassen sich, jedenfalls in den Grenzen der Zuverlässigkeit der Durchschnittskostenberechnung, als Stückkosten der abgesetzten Güter feststellen. Demgegenüber zeigen die Kosten der Verkaufsleistungen keinen hinreichenden Zusammenhang mit den abgesetzten Gütereinheiten, so daß sie davon unabhängig zu ermitteln und auf die Gesamtheit der in der Abrechnungsperiode abgesetzten Güter zu beziehen sind¹⁾.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Kosten der Verkaufsleistungen sind die Daten der Finanzbuchhaltung und der laufenden Vertriebskostenrechnung. Für die Feststellung der Konkurrenzleistungskosten dieser Parameterart sind einerseits die Kosten der akquisitori-

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 175.

schen Funktionen danach aufzuteilen, wieweit sie der Etablierung des Minimalniveau-Angebotes dienen und wieweit sie darüber hinaus für die Umsatzausdehnung eingesetzt werden. Dabei werden meist nicht unerhebliche Teile der akquisitorischen Vertriebskosten als Kosten des Minimalniveau-Angebotes einzustufen sein. Das gilt in vielen Fällen für die Kosten der repetitiven Verkäufertätigkeit, aber beispielsweise auch für einen Teil der Werbekosten eines ungünstig gelegenen Einzelhandelsgeschäfts, das Mietkosten durch Werbekosten substituiert¹⁾. Andererseits können auch in den Kosten der Verkaufsabwicklungsfunktionen Konkurrenzleistungskosten enthalten sein, so etwa gewisse Kosten für Finanzierungserleichterungen, spesenfreie oder beschleunigte Lieferungen oder ähnliche Service-Leistungen, aber auch für Miete von besonders verkaufsgünstig gelegenen Räumen. Solche Kosten sind dann als Konkurrenzleistungskosten zu erfassen.

Die Berechnung der Kosten des Qualitätsparameters geht von den Produktionskosten aus. Entsprechend der Minimalniveau-Überlegung sind nur solche Kosten für Qualitätsverbesserungen zu erfassen, die nicht durch das allgemeine Qualitätsniveau des Teilmarktes gefordert oder durch Preissteigerungen oder verminderte Verkaufsleistungen kompensiert werden²⁾. Für die konkrete Ermittlung der Kosten der konkurrenzbetonten Qualitätsverbesserungen können Vergleichskalkulationen unter Annahme der Minimalniveau-Qualität durchgeführt werden. Daneben wird auch durch Einrichtung entsprechender Konten und Kostenstellen in der Betriebsabrechnung die systematische Erfassung der der Qualitätssteigerung dienenden Kosten zu ermöglichen sein, statt sie etwa als Fertigungsgemeinkosten auf den laufenden Ausstoß zu verteilen.

Die Kosten für konkurrenzbetonte Preisminderungen können regelmäßig nicht aus Zahlen der Betriebsabrechnung oder der Finanzbuchhaltung entnommen werden. Kjaer-Hansen schlägt eine Berechnung unter Bezug auf den Vorjahresumsatz vor, dergestalt, daß die Erlösminderung^{en}, die sich bei der geplanten Preisherabsetzung bei gleichen Absatzmengen wie

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 215.

2) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 216.

im Vorjahr ergäben, als Kosten der konkurrenzbetonten Preissenkung anzusehen wären¹⁾. Jedoch ist eine solche Berechnungsweise nur dann zutreffend, wenn das Minimalniveau in bezug auf den Preisparameter unverändert bleibt und auch die sonstigen Nachfrageinflüsse hinreichend konstant sind. Anderenfalls können Preissenkungen auch durch Steigerung des Minimalniveaus bedingt sein, die dann nicht als Konkurrenzleistungskosten zu erfassen sind. Ändern sich die sonstigen Nachfragebestimmungsgründe wesentlich, so ist es genauer, bei der Berechnung von dem in der Periode ohne Preissenkung zu erwartenden Absatz, nicht von dem der Vorperiode auszugehen.

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 216 f.

C. Kontrolle der Aktionsparameterkosten in relevanten
Kontrollmodellen

Planungs- und Kontrollfunktion stehen in allen Unternehmungsbereichen in wechselseitiger Beziehung, indem die Planung Maßstäbe für die Kontrolle der plangemäßen Durchführung bereitstellt und andererseits aufgrund der Ergebnisse der Kontrolle die zukünftigen Planungen verbessert werden. Bezüglich des Aktionsparametereinsatzes kommt jedoch der Kontrollfunktion für Zwecke der Verbesserung der Planungen eine außergewöhnliche Bedeutung zu. Die Umsatzwirkungen des Aktionsparametereinsatzes sind nur in sehr weiten Grenzen mit einiger Sicherheit vorherzubestimmen. Auch die innerhalb der Branche mit Erfolg eingesetzten Aktionsparameterarten sind in ihrer speziellen Gestaltung den Verhältnissen des jeweiligen Firmenmarktes anzupassen und können je nach Produkt- und Firmenbild, nach früheren aktiven Vertriebsmaßnahmen und infolge sonstiger Besonderheiten des speziellen Firmenmarktes sehr verschiedene Wirksamkeit zeigen. Durch die Kontrolle der Umsatzwirkungen der eingeleiteten aktiven Maßnahmen ist deren Wirksamkeit festzustellen und durch Kumulierung der Erfahrungen die Unsicherheit in der Planung neuer Maßnahmen zu verringern.

Soll die Vertriebskostenrechnung einen Beitrag zur rationalen Gestaltung des Aktionsparametereinsatzes leisten, so kann sie sich nicht darauf beschränken, wie etwa Wille vorschlägt, "die Entwicklungen im Bereich der Werbeerfolgskontrolle aufmerksam zu beobachten" und im übrigen "die laufende Einhaltung des ... Werbeetats zu überwachen und die zentralen und dezentralen Vertriebsinstanzen mit den Kosten der von ihnen gewünschten oder genehmigten Werbemaßnahmen zu belasten."¹⁾ Vielmehr muß auch in der Vertriebskostenrechnung eine den aktiven Vertriebskosten adäquate Gleichgewichtsbetrachtung zwischen Kosteneinsatz und Umsatz- beziehungsweise Bruttogewinnzuwachs angestrebt werden. Die allzu oft wiederholten Hinweise, daß solche Vergleiche wegen der großen Unsicherheit in der Feststellung der Umsatzwirkungen unmöglich

1) F. Wille, a.a.O., S. 214.

seien, führt dazu, daß entsprechende Versuche erst gar nicht unternommen werden und hindert dadurch mögliche Fortschritte in der Rationalisierung des Einsatzes aktiver Vertriebskosten. In diesem Sinne stellt auch Dufty fest: "It may be said that marginal analysis assumes that the firm has information on the effect of sales promotion expenditure and price changes which it would not, in fact, possess. This may well be. But if more firms were aware of the profit producing potential of this information they might take steps to obtain it."¹⁾

Wegen der weitgehenden Unmöglichkeit, die Wirkungen einzelner Maßnahmen auf den Umsatz zu isolieren, ist im Rahmen der Vertriebskostenrechnung vor allem eine kontrollierende Beurteilung der gesamten aktiven Vertriebskosten im Vergleich zu Umsatzveränderungen vorzunehmen. Einzelmaßnahmen sind sehr häufig nicht unmittelbar auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet, so daß für sie eine Gegenüberstellung mit dem Umsatz wenig aussagefähig ist²⁾. So ist insbesondere die Hauptaufgabe der Werbung in der Verbreitung von kundenmotivierenden Informationen zu sehen, wobei die eigentliche Kaufhandlung nur die letzte Stufe der Motivierung darstellt. Rodger unterscheidet so die folgenden fünf Stufen der Werbewirkung³⁾: Unawareness, awareness, comprehension, conviction, action (or inaction). Entsprechend sind für die Kontrolle der Werbewirkungen nur zum Teil Vergleiche mit dem Umsatzzuwachs, im übrigen aber vor allem auf der Basis psychologischer Methoden über den Motivierungserfolg bei einer bestimmten Bevölkerungsgruppe in einer bestimmten Periode ein geeignetes Mittel, um die Rechenhaftigkeit des Werbeeinsatzes zu steigern⁴⁾. Ähnliches gilt für verschiedene weitere aktive Vertriebsmaßnahmen, wie gewisse Service- oder Goodwill-Leistungen, die mehr die allgemeine Einstellung zum Anbieter günstig beeinflussen als unmittelbar zu Verkäufen führen sollen. Aus der Sicht der Gesamtunternehmung liegt dagegen der Schwerpunkt

1) N. F. Dufty, a.a.O., S. 127.

2) Vgl. L. W. Rodger, a.a.O., S. 216 f.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 185.

4) Vgl. R. H. Colley (Bearb.), Defining Advertising Goals for Measured Marketing Results, herausgegeben von der Association of National Advertisers, New York 1961, S. 52; vgl. auch F. Edler, Zur Literatur über die Werbewirkungsanalyse, in: ZfB, 35. Bd. (1965), S. 443 - S. 453.

des Interesses nicht auf Detailvergleichen mit speziellen Methoden, sondern auf dem Vergleich des gesamten, in einem Markt eingesetzten aktiven Vertriebsaufwandes mit der insgesamt bewirkten Umsatzsteigerung¹⁾.

Für den kontrollierenden Vergleich zwischen den eingesetzten aktiven Vertriebskosten und der dadurch bewirkten Umsatzsteigerung sind die Kontrollperioden nicht zu kurz zu wählen²⁾. Da die aktiven Vertriebsleistungen einschließlich der Preissenkungen sich regelmäßig erst allmählich in erhöhten Käufen auswirken, sind kurzfristige Vergleiche von Aufwand und Umsatzveränderungen nicht aussagefähig. Bei der Kontrolle längerer Perioden fällt dagegen jedenfalls der überwiegende Teil der Wirksamkeit des Kosteneinsatzes in die Abrechnungsperiode, so daß, gegebenenfalls unter Schätzung der eventuellen Unterschiede in der zeitlichen Wirksamkeit der verschiedenen Mittel zur Nachfragebeeinflussung, die zeitliche Vergleichbarkeit von Kosteneinsatz und Umsatzwirkung hinreichend gewährleistet ist. Die Kontrollperiode kann sich dabei durchaus über mehrere Jahre erstrecken³⁾; ferner ist eine gleitende Kontrolle häufig zweckmäßig, da die aktiven Vertriebsmaßnahmen kontinuierlich eingesetzt werden, so daß eine übergangslose Trennung der Kontrollperioden häufig nicht angemessen wäre.

Eine unabdingbare Voraussetzung für die Aufstellung von Kontrollmodellen, die im Hinblick auf eine rationale Kontrolle der aktiven Absatzmaßnahmen als relevant bezeichnet werden können, ist die Berücksichtigung sonstiger den Umsatz beeinflussender Faktoren im Vergleich zwischen Kosteneinsatz und Umsatzveränderungen. Als primäre Nachfrageeinflußfaktoren sind die Umsatzwirkungen von Veränderungen der Kaufkraft und der Bedürfnisstruktur der Abnehmer zu quantifizieren; sekundäre Umsatzwirkungen gehen von aktiven Maßnahmen der Konkurrenten aus, unabhängig davon, ob sie eine autonome Aktion oder eine Reaktion auf eigene Maßnahmen darstellen; als tertiäre Faktoren sind schließlich die

1) Vgl. L. W. Rodger, a.a.O., S. 192.

2) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 224.

3) Vgl. L. W. Rodger, a.a.O., S. 215.

Auswirkungen des Trends, der Modeentwicklung, der konjunkturellen Situation, der Saisonschwankungen oder sonstiger Faktoren zu berücksichtigen, die in dem betreffenden Markt in der Kontrollperiode eine wesentliche Bedeutung haben. Die praktische Bedeutung der Berücksichtigung solcher Nachfragedeterminanten in den Kontrollmodellen wird von Kjaer-Hansen an einem empirischen Fall gezeigt¹⁾: Mit einer neuen Werbekonzeption war in einer Unternehmung ein Umsatzrückgang um 10 % verbunden, was zur Aufgabe der betreffenden Maßnahme führte. Eine Kontrolle unter Berücksichtigung der übrigen Nachfragedeterminanten auf dem betreffenden Markt zeigte dagegen, daß ohne die neue Werbekonzeption ein Umsatzrückgang um 20 % zu erwarten gewesen wäre. Bei adäquater Bildung des Kontrollmodelles zeigte sich, daß trotz des Umsatzrückganges die neue Werbekonzeption als sehr wirksam zu beurteilen war und das Absetzen derselben eine Fehlentscheidung darstellte.

Die Quantifizierung der Wirkung der Faktoren, die außer den Konkurrenzleistungskosten den Umsatz beeinflussen, ist meist nur unter Heranziehen externer Informationen möglich. So sind vor allem die im Rahmen der Marktanalyse und Marktbeobachtung zu gewinnenden Informationen heranzuziehen; sie sind zu ergänzen durch Informationen über die Besonderheiten des speziellen Firmenmarktes. Durch systematische Informationsgewinnung lassen sich die Wirkungen der Nachfrageeinflußfaktoren großenteils hinreichend genau und teilweise auch sehr genau²⁾ bestimmen und damit auch in gewissen Grenzen die Gesamtwirkungen der Konkurrenzleistungskosten als Restwert isolieren. Freilich ist dazu eine enge Zusammenarbeit mit den Instanzen in der Unternehmung erforderlich, die die notwendigen Informationen über die Marktverhältnisse besitzen. Damit die Vertriebskostenrechnung ihre Kontrollaufgaben im Bereich der aktiven Vertriebskosten sachgemäß erfüllen kann, ist daher organisatorisch eine Integrierung in die Informationsgewinnung bezüglich der Absatzverhältnisse zweckmäßig. Eine solche Integrierung ist darüber hinaus geboten, um die institutionellen Hemmnisse der An-

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 219.

2) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 64.

wendung der Kontrollergebnisse in zukünftigen Planungen zu vermindern.

Durch den Vergleich der Konkurrenzleistungskosten mit den bewirkten Umsatzveränderungen läßt sich zunächst die Effizienz der aktiven Vertriebsmaßnahmen der betreffenden Periode feststellen und so die Zweckmäßigkeit der Gesamtheit der Maßnahmen beurteilen. Durch Vergleiche über mehrere Perioden und unter veränderter Zusammensetzung und Gestaltung der aktiven Maßnahmen läßt sich mit zunehmender Sicherheit die relative Bedeutung der verschiedenen Aktionsparameter in dem betreffenden Markt erarbeiten¹⁾. Dabei sind allerdings auch Veränderungen der Absatzsituation zu berücksichtigen, da die Elastizität des Umsatzes in bezug auf gleiche Maßnahmen in unterschiedlichen Absatzsituationen, etwa bei gering oder stark steigenden Einkommen, aber auch in Abhängigkeit von weniger leicht erkennbaren Faktoren, sehr verschieden sein kann²⁾.

Die ausschließliche Beurteilung der aktiven Maßnahmen nach ihrer Effizienz ist zur Fundierung von Absatzdispositionen nicht ausreichend; es muß zusätzlich die Wirtschaftlichkeit des Einsatzes der Konkurrenzleistungskosten festgestellt werden, da die effizientesten Maßnahmen zugleich mit einem so erheblichen Aufwand verbunden sein können, daß der durch den Mehrumsatz erzielte Bruttogewinnzuwachs durch diese Kosten überkompensiert wird. Wegen der großen Unsicherheiten im Einsatz der Konkurrenzmaßnahmen hat hier auch eine Durchschnittskostenbetrachtung eine gewisse Bedeutung, da sich aus ihr bestimmte Tendenzen in der Marktentwicklung, insbesondere zunehmender Marktwiderstand, bei laufender Kontrolle erkennen lassen³⁾. Das adäquate Verfahren ist jedoch eine Grenzbetrachtung, in der der zusätzliche aktive Vertriebsaufwand mit dem dadurch bewirkten Umsatzzuwachs verglichen wird. Da meist nur erhebliche Veränderungen des Kosteneinsatzes zu nachweisbaren Umsatzwirkungen führen und auch nur wesentliche Umsatzwirkungen hinreichend genau zu isolieren sind, ist dabei praktisch

1) Vgl. M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 220.

2) Vgl. derselbe, Absatzlehre, a.a.O., S. 78.

3) Vgl. J. B. Heckert, R. B. Miner, a.a.O., S. 224.

allerdings nur eine Differenzenkostenbetrachtung als Näherungslösung durchführbar.

Das Hauptproblem der Differenzenkostenbetrachtung "liegt weniger im Vergleich vorliegender Zahlen, als vielmehr in der Ermittlung der die jeweilige Situation sachlich betreffenden Zahlen."¹⁾ Unter Berücksichtigung sonstiger den Umsatz beeinflussender Faktoren läßt sich allerdings in vielen Fällen, wenn auch mit unterschiedlicher Schätzgenauigkeit, hinreichend zuverlässig die Ergiebigkeit des Grenzkosteneinsatzes bestimmen. Möglichkeiten dazu bestehen vor allem bei im Zeitablauf wechselndem Umfang der Konkurrenzleistungskosten. Durch laufende vergleichende Beobachtungen des Wirkungsgrades geringen und höheren Kosteneinsatzes kann auf den Ergiebigkeitsgrad der Differenzenkosten geschlossen werden.

Aber auch bei in der Gesamthöhe gleichbleibendem Einsatz der Konkurrenzleistungskosten kann deren Grenzergiebigkeit beurteilt werden, wenn sie in vergleichbaren Marktbereichen in unterschiedlichem Ausmaß eingesetzt werden. So hat Semlow einen Fall beschrieben, in dem aus der verschiedenen Größe der Vertreterbezirke, gemessen in Einheiten des Absatzpotentials, der optimale Aufwand für Vertreterleistungen ermittelt werden konnte²⁾. Dazu wurden die Verkäufe pro 1 % des gesamten Marktpotentials in den verschiedenen Vertreterbezirken bestimmt und die Bezirke nach der Größe geordnet. Nach Eliminierung von Sonderfällen ließ sich recht genau bestimmen, von welcher Gebietsverkleinerung an eine weitere Intensivierung der Kundenbearbeitung unter Annahme eines gleichbleibenden Bruttostückgewinnes die zusätzlichen Kosten der dazu erforderlichen Vergrößerung des Vertreterstabes nicht mehr deckte.

Die Ergebnisse solcher Kontrollen besitzen große Bedeutung für die Planung des Aktionsparametereinsatzes. So konnte in dem angegebenen Beispiel von Semlow eine Erweiterung des Vertreterstabes auf das Vierfache kostenmäßig begründet werden³⁾. Eine solche Erhöhung der Vertreter-

1) M. Kjaer-Hansen, Absatzlehre, a.a.O., S. 217.

2) Vgl. W. J. Semlow, How Many Salesmen Do You Need?, in: Harvard Business Review, Vol. XXXVII (1959), S. 126 ff.

3) Vgl. derselbe, a.a.O., S. 131 f.

zahl wirkt sich nicht nur auf den Absatzbereich, sondern, vor allem durch den erhöhten Umsatz, aber auch im Rahmen der finanziellen und personellen Koordinierung, in stärkstem Maß auch auf die Gesamtunternehmung aus. Gleiches gilt, wenn durch die Kontrollergebnisse eine Ausdehnung oder Einschränkung sonstiger aktiver Vertriebsleistungen begründet wird.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Kontrollfunktion der Vertriebskostenrechnung bei den Konkurrenzleistungskosten keineswegs auf die Feststellung der Einhaltung von Budgets beschränkt ist, wenn adäquate Modelle der Kontrolle von Effizienzen und Wirtschaftlichkeit des Einsatzes aktiver Vertriebskosten zugrundegelegt werden. Dabei sind die Kontrollperioden lang genug zu wählen, es sind die Konkurrenzleistungskosten in einer Differenzenkostenbetrachtung im Vergleich zu den Umsatzveränderungen zu kontrollieren und die Wirkungen sonstiger Nachfragebestimmungsfaktoren zu berücksichtigen. Wenn auch die zu erhaltenden Informationen keine ebenso hohe Exaktheit besitzen wie die Kontrollergebnisse im Bereich der passiven Vertriebskosten oder der Fertigung, so erlauben sie doch eine erhebliche Einschränkung der Unsicherheiten in der Planung des Aktionsparametereinsatzes. Dabei ist es zweckmäßiger, ein im theoretischen Konzept angemessenes, wenn auch weniger genaues Kontrollmodell anzuwenden, indem laufend versucht wird, Kosten und Umsatzwirkungen zu vergleichen, als exakte Ergebnisse im Vergleich von Budgets und Istkosten zu ermitteln, in denen die Hauptproblematik des Einsatzes von aktiven Absatzmaßnahmen im Modellansatz ausgeklammert ist.

ZUSAMMENFASSUNG

Ausgehend von der vorwiegend durch zunehmenden Wettbewerb bedingten Forderung, den Mitteleinsatz im Vertrieb als Voraussetzung der langfristigen Bestandssicherung der Unternehmung auch unter Kosten- und nicht nur unter Ertragsgesichtspunkten rational zu gestalten, wurde die Frage untersucht, wie weit die verschiedenen Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung eine praktikable Planungs- und Kontrollgrundlage für Vertrieb und Gesamtunternehmung darstellen. Wegen der prinzipiellen Gleichheit der kostenrechnerischen Probleme in Handelsunternehmungen und im Absatzbereich der Herstellunternehmungen war eine branchenmäßig getrennte Untersuchung nicht erforderlich.

Als Grundlagen der Vertriebskostenrechnung, sowohl der Ermittlungs- als auch der Auswertungsrechnung, war die begriffliche und rechnerische Vertriebskostenabgrenzung zu erörtern, wobei es sich bei der Abgrenzung gegenüber den Erlösschmälerungen als erforderlich erwies, nicht die Vertriebskosten von Erlösschmälerungen, sondern Erlösschmälerungen mit Vertriebskostencharakter von Erlösschmälerungen ohne Vertriebskostencharakter zu trennen, da die Art der Verbuchung in der pagatorischen Rechnung nicht über den Kostencharakter bestimmter finanzieller Opfer entscheiden kann.

Die kostentheoretische Analyse der Vertriebskosten zeigte deren komplexe Abhängigkeit, wobei in viel stärkerem Maß als in der Herstellung die Kosten von Produkteigenschaften unabhängig sind. Auch beim Absatz gleicher Warenarten und -mengen wechselt das Leistungsprogramm im Vertrieb, insbesondere in Abhängigkeit von Charakteristika der Kunden. Das Verhalten der Vertriebskosten zeigt insofern eine Besonderheit, als sie in Abhängigkeit von Beschäftigungsveränderungen in mittelfristiger Betrachtung sich in größerem Umfang sprunghaft verändern und die einzelnen Kostensprünge tendenziell geringer sind als in der Herstellung.

Da der Umsatz teilweise vom Vertriebskosteneinsatz abhängt, ist die Vertriebskostenrechnung auch absatztheoretisch zu fundieren, um den

Charakter der Wirkungszusammenhänge zwischen Kosten und Umsatz festzustellen und in der Kostenverteilung und Kostenauswertung die Art und die Unbestimmtheit der Zusammenhänge zu berücksichtigen.

Die Hauptzwecke der Vertriebskostenrechnung bestehen darin, konkrete, situationbezogene Informationen für Planung und Kontrolle bereitzustellen, während Sonderzwecke stark in den Hintergrund treten. Wegen der Interdependenz der Teilbereiche der Unternehmung dient die Vertriebskostenrechnung darüber hinaus als Planungsgrundlage für die Gesamtunternehmung.

Die verfahrensmäßigen Vorschläge zur Vertriebskostenrechnung zeigen sehr unterschiedliche Eignung als Planungs- und Kontrollgrundlage. Die traditionelle Zuschlagskalkulation, in der die Vertriebsgemeinkosten in einem einheitlichen Satz auf die Waren als Kostenträger verteilt werden, führt zu keiner leistungsgerechten Kostenbelastung; darüber hinaus ist aber auch der Charakter der zugerechneten Kosten durch die verschiedenen Kostenüberwälzungen nicht ohne umständliche Sonderrechnungen erkennbar. Die traditionelle Vertriebskostenrechnung ist daher als Dispositionsgrundlage nicht genügend aussagefähig.

Eine leistungsgerechte Vertriebskostenverrechnung wird durch die Verrechnungssatzrechnung erreicht. Die Vertriebskosten werden dabei so weit nach Tätigkeitsbereichen untergliedert, bis leistungsmäßig hinreichend homogene Teilbereiche abgegrenzt sind. Soweit meßbare Leistungen vorliegen, ergeben sich durch Division der Funktionskosten durch die Zahl der Leistungseinheiten Verrechnungssätze, mit deren Hilfe die Kostenträger entsprechend der Leistungsinanspruchnahme mit Vertriebskosten belastet werden. Da die Vertriebsleistungen nicht nur mit den Produkten, sondern auch mit den Kunden und der Auftragsgröße wechseln, werden Vertriebskosten auch auf Kunden, Produkte und Aufträge, beziehungsweise deren Gruppierungen nach kostenrelevanten Charakteristika, verrechnet. Durch Gruppierung der Kostenträger nach wechselnden Gesichtspunkten wird eine umfassende Analyse des Vertriebskostenkomplexes möglich. Nur soweit keine Verrechnungssätze

bestimmt werden können, erfolgt eine Gemeinkostenumlage in einem einheitlichen Satz. Die Aussagefähigkeit der Verrechnungssatzrechnung wird erhöht durch die Berechnung von Brutto- und Nettomargen pro Kostenträger. Schließlich dient die funktionale Kostengliederung nicht nur der Verrechnung der Kosten auf Kostenträger, sondern es kommen ihr wesentliche selbständige Aufgaben für Planungs- und Kontrollzwecke zu.

Reformvorschläge zur Vertriebskostenrechnung werden auch im Rahmen verschiedener Varianten der Deckungsbeitragsrechnung entwickelt. Das einstufige Direct Costing ist für Vertriebskostenanalysen kaum geeignet, da einerseits nur ein geringer Teil dieser Kosten mit den Produkten variiert, andererseits der Fixkostencharakter der Vertriebskosten aber zu wenig ausgeprägt ist, als daß durch das Direct Costing eine zuverlässige Dispositionsgrundlage geschaffen wäre. Die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung bedeutet demgegenüber einen gewissen Fortschritt ; sie ist aber zu wenig differenziert, als daß eine den komplexen Kostenverhältnissen im Vertrieb angemessene Analyse ermöglicht würde.

Das von Riebel vorgeschlagene Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen besitzt die für Vertriebskostenanalysen erforderliche Differenziertheit und schließt im wesentlichen die Möglichkeiten der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung mit ein. Ein besonderer Vorzug liegt darin, daß durch die ausschließliche Verrechnung von Einzelkosten die Kostenbelastungen durchsichtig und daher schnell und zuverlässig auswertbar sind. Im Gegensatz zur ebenso differenzierten Verrechnungssatzrechnung steht jedoch bei den Vorschlägen Riebels eine umfassende praktische Erprobung noch aus, bei der sich möglicherweise erhebliche Einschränkungen in der Anwendbarkeit zeigen könnten.

Schließlich beziehen sich neuere Vorschläge auf eine Reform der Verrechnung aktiver Vertriebskosten, die in den übrigen Kostenrechnungssystemen grundsätzlich ebenso wie die passiven Vertriebskosten verrechnet werden. Ausgangspunkt der Reform ist eine vollständige Erfassung

der Kosten aller für die Umsatzbeeinflussung eingesetzten Leistungen, so daß nicht nur Teile der kostenrechnerisch-bereichmäßig abgegrenzten Vertriebskosten, sondern auch jene Teile der Herstellkosten, die einer konkurrenzbetonten Qualitätssteigerung dienen, sowie die mit konkurrenzbetonten Preisherabsetzungen unter das vom Markt geforderte Niveau verbundenen finanziellen Opfer als Konkurrenzleistungskosten erfaßt werden. Für Planungs- und Kontrollzwecke werden die Konkurrenzleistungskosten vor allem in Differenzenkostenbetrachtungen den durch sie bewirkten Umsatzveränderungen gegenübergestellt, wobei soweit wie möglich die Wirkungen sonstiger Nachfragebestimmungsfaktoren zu berücksichtigen sind.

Zwar ist eine solche Kontrolle der Konkurrenzleistungskosten meist nicht sehr exakt durchführbar, sie ist aber entsprechend den absatz-theoretischen Erkenntnissen im Modell richtig angesetzt. Die laufende Durchführung der Kontrollen führt durch Akkumulierung der Erfahrungen auf dem betreffenden Markt zu einer Verminderung der Fehlergrenzen in der Analyse und zu einer Einschränkung der Unsicherheiten im Einsatz aktiver Vertriebskosten.

Wenn auch wegen der geringeren Technizität im Vertrieb meist nicht der gleiche Grad der Rechenhaftigkeit zu erreichen ist wie in der Herstellung, so kann doch festgestellt werden, daß sowohl im Bereich der passiven als auch im Bereich der aktiven Vertriebskosten durch geeignete Vertriebskostenrechnungsverfahren die Rationalität des Mitteleinsatzes erheblich zu steigern ist.

LITERATURVERZEICHNIS

a) Bücher und Zeitschriftenaufsätze

- Adler, H., W. Düring, K. Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 1968
- Aghte, K.: Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB, 29. Jg. (1959), S. 404 - 418
- Andersen, H.: Classification of Customers Involving a Loss, in: Readings in Danish Theory of Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1966, S. 266 - 284
- Auffermann, J. G.: Die Prüfung der Kostenrechnung, Stuttgart 1947
- Barfod, B.: Reklamen i teoretisk-økonomisk Belysning, Kopenhagen 1937
- Barger, H.: Distributions Place in the American Economy since 1869, Princeton 1955
- Batzer, E.: Zur Bedeutung und Problematik des Funktionsrabattes, Berlin/München 1962
- Bock, G.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen (Stellungnahme zu Riebels gleichnamigem Aufsatz), in: ZfhF, N.F., 11. Jg. (1959), S. 636 - 644
- Böhm, H. -H., und F. Wille: Direct Costing und Programmplanung, München 1960
- Brandt, K.: Preistheorie, Meisenheim am Glan 1960
- Bredt, O.: Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Betriebsrechnung, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 167-173
- Derselbe: Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Kostenstatistik, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 224-229
- Derselbe: Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Leistungsstatistik, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 256 - 261

- Derselbe: Richtlinien für die Gestaltung und Handhabung der Umsatzstatistik, in: Technik und Wirtschaft, 30. Jg. (1937), S. 286-289
- Derselbe: Auftrags- oder Abteilungsrechnung? (III), in: Technik und Wirtschaft, 33. Jg. (1940), S. 83 - 88
- Derselbe: Abteilungsrechnung oder Plankostenrechnung im Arbeitsbereich der Herstellung?, in: Technik und Wirtschaft, 33. Jg. (1940), S. 100 - 103 u. S. 114 - 119
- Derselbe: Grundlagen der Abteilungsrechnung, in: Technik und Wirtschaft, 36. Jg. (1943), S. 65 - 71
- Derselbe: Die Krise der Betriebswirtschaftslehre, Düsseldorf 1956
- Buddeberg, H.: Die Kosten als Leistungsmaßstab des Handels, in: ZfB, Jg. 20 (1950), S. 300 - 304
- Derselbe: Betriebslehre des Binnenhandels, Die Wirtschaftswissenschaften, Herausgegeben von E. Gutenberg, Reihe A, 8. Lieferung, Wiesbaden 1959
- Busse v. Colbe, W.: Die Planung der Betriebsgröße, Wiesbaden 1964
- Chamberlin, E. H.: The Theory of Monopolistic Competition, 7. Auflage, Cambridge (Mass.) 1956
- Clarc, C. B.: Reservoir Concept is Keynote of Future Profits, Retail Ledger, Dec. 1933, S. 13 ff. (zitiert nach K. Mellerowicz, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i.Br. 1966, S. 72)
- Colley, R. H. (Bearbeiter): Defining Advertising Goals for Measured Marketing Results, herausgegeben von der Association of National Advertisers, New York 1961
- Committee on Price Determination: Cost Behaviour and Price Policy, herausgegeben vom National Bureau of Economic Research, New York 1943
- Crisp, D. R.: The Marketing Concept toward Distribution Cost Measurement and Control, in: American Marketing Association (Hg.), Distribution Costs: a Key to Profits, Chicago 1958

- Dean, J.: Managerial Economics, Englewood Cliffs (N.Y.) 1951
- Deyhle, A.: Grenz- oder relative Einzelkosten? Die Deckungsbeitragsrechnung von Paul Riebel, in: ZfB, 32. Jg. (1962), S. 61 - 64
- Dirks, G. und E. Pöckel (Bearbeiter): Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie, Teil 2, Bd. 1, Kosten- und Leistungsrechnung, Frankfurt/M. 1951
- Dufty, N. F.: Managerial Economics, London 1965
- Edler, F.: Zur Literatur über die Werbewirkungsanalyse, in: ZfB, Bd. 35 (1965), S. 443 - 453
- Eggert, K.: Universelle Betriebsabrechnung, München 1964
- Fischer, J., O. Heß, G. Seebauer: Buchführung und Kostenrechnung, 3. Aufl., Leipzig 1941
- Fischer, K. P.: Industrielle Vertriebskostenrechnung, Stuttgart 1963
- Fratz, E.: Die Kosten im Vertrieb, in: Ifo-Studien, 2. Jg. (1956), S. 81 - 104
- Friedrichs, G.: Verkaufswerbung, ihre Technik, Psychologie und Ökonomie, Berlin 1958
- Funke, H., und Wosnitza: Skonto und Diskont in der Kostenrechnung, BFuP, 3. Jg. (1951), S. 424 - 430
- Gälweiler, A.: Produktionskosten und Produktionsgeschwindigkeit, Wiesbaden 1960
- Gau, E.: Die Kalkulation der Vertriebskosten, 2. Aufl., Stuttgart 1960
- Geist, M.: Selektive Absatzpolitik, Stuttgart 1963
- Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 10. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1965; Bd. 2, Der Absatz, 7. Aufl., Berlin/Göttingen/Heidelberg 1964

- Haas, G.: Aktivierung von Werbeaufwendungen?,
in: Neue Betriebswirtschaft, 12. Jg.
(1959), S. 132
- Hasenack, W.: Ertragsbildungsanalyse und Erfolgs-
spaltung als betriebswirtschaftliche
Probleme, in: BFuP, 6. Jg. (1954),
S. 276 - 295
- Heckert, J.B., und R.B. Miner: Distribution Costs,
2. Aufl., New York 1953
- Heine, P.: Direct Costing - eine anglo-amerika-
nische Teilkostenrechnung, in: ZfhF,
N.F., 11. Jg. (1959), S. 515 - 534
- Heinen, E.: Reformbedürftige Zuschlagskalkulation,
in: ZfhF, N.F., 10. Jg. (1958), S. 1-27
- Derselbe: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre,
Bd. 1, Begriff und Theorie der Kosten,
2. Aufl., Wiesbaden 1965
- Hellauer, J.: Kalkulation in Handel und Industrie,
Berlin/Wiesbaden 1931
- Henzel, F.: Erfassung und Verrechnung der Ge-
meinkosten in der Unternehmung,
Berlin/Wien 1931
- Derselbe: Kosten und Leistung, 2. Aufl., Bühl
(Baden) 1941; 4. Aufl., Bühl (Baden)
1967
- Derselbe: Die Zuschlagskalkulation in der Kritik,
in: ZfB, 33. Jg. (1963), S. 157 - 166
- Derselbe: Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964
- Hessenmüller, B.: Industrielle Vertriebskosten in er-
tragswirtschaftlicher Sicht - Ursachen,
Abhängigkeiten, Zurechnungsprobleme,
in: Betriebswirtschaftliche Aufgaben
bei steigender Konjunktur, herausgege-
ben von der Deutschen Gesellschaft für
Betriebswirtschaft, Berlin 1955,
S. 73 - 82
- Derselbe: Absatzwirtschaftlicher Vergleich indu-
strieller Vertriebskosten, in: Rationa-
lisierung, 6. Jg. (1955), S. 80 - 83

- Derselbe: Erfassung und Auswertung der Vertriebskosten, in: VDI-Taschenbuch Industrieller Vertrieb, bearbeitet von B. Hessenmüller und anderen, Düsseldorf 1957, S. 149 - 198
- Derselbe: Kosten- und Erfolgsrechnung im industriellen Vertrieb, Baden-Baden/Bad Homburg v.d.H. 1966
- Howard, J. A.: Marketing Management, Analysis and Decision, Homewood (Ill.) 1957
- Jucker, W. R.: Budgetierung und Standardkostenrechnung im Vertrieb industrieller Unternehmen, Zürich 1967
- Käfer, K.: Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1964
- Kaeslin, W.: Ziele und Möglichkeiten des Rechnungswesens im Großhandel, Bern 1949
- Kalveram, W.: Kontenrahmen und Betriebsabrechnung, 2. Aufl., Berlin/Wien 1941
- Derselbe: Industrielles Rechnungswesen, Bd. 2, Betriebsabrechnung, 2. Aufl., Wiesbaden 1958
- Kilger, W.: Produktions- und Kostentheorie als Grundlage der Kostenrechnung, in: ZfhF, N.F., 10. Jg. (1958), S. 552 - 562
- Derselbe: Produktions- und Kostentheorie, Die Wirtschaftswissenschaften, herausgegeben von E. Gutenberg, Reihe A., 4. Lieferung, Wiesbaden 1958
- Derselbe: Der theoretische Aufbau der Kostenkontrolle, in: ZfB, 29. Jg. (1959), S. 457 - 468
- Derselbe: Flexible Plankostenrechnung, 3. Aufl., Köln und Opladen 1967

- Kirsch, W. M., und W. Fleck (Bearbeiter): Vertriebskosten, Vertriebsformen und Vertriebslage in Handwerksbetrieben, RKW-Schrift Nr. 600, Stuttgart 1938
- Kjaer-Hansen, M.: Absatz, Markt und Nachfrage, Essen 1965
- Derselbe: Focus on Cost Problems in Marketing, in: Cost Problems in Modern Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 11 - 23
- Derselbe: An Analysis of Marketing Costs in an National Economy, in: Cost Problems in Modern Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 24 - 43
- Derselbe: Sellers Market in the Light of Marketing Theory, in: Readings in Danish Theory of Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1966, S. 47 - 51
- Klein, F.: Wege und Kosten des Konsumgüterabsatzes, in: Der Volkswirt, 13. Jg. (1959), Beilage zu Nr. 28 vom 11. Juli, Der Verbraucher im Blickpunkt, S. 50 - 54
- Koch, W.: Grundlagen und Technik des Vertriebes, 2. Bd., 2. Aufl., Berlin 1958
- Kosiol, E.: Kalkulation und Kostengestaltung im Warenhandel, Bd. 1, Grundlagen der Warenkalkulation, 1. Aufl., Stuttgart 1931; 2. Aufl., Warenkalkulation in Handel und Industrie, Stuttgart 1953
- Derselbe: Die Divisionsrechnung in der industriellen Kalkulation und Betriebsabrechnung, Frankfurt/M. 1949
- Derselbe: Art. Kostenrechnung (einschließlich Betriebsabrechnung und Kalkulation), in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 2, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp. 3426 - 3448

- Derselbe: Kostenrechnung, Die Wirtschaftswissenschaften, herausgegeben von E. Gutenberg, Reihe A, 59. u. 60. Lieferung, Wiesbaden 1964
- Küspert, E. (Bearbeiter): Industrielle Vertriebskosten - Bedingungen, Abrechnung und Kalkulation, RKW-Veröffentlichung Nr. 601, Stuttgart 1938
- Kulhavy, E.: Die Operationsforschung in Handel und Vertrieb, in: A. Angermann (Hg.), Betriebsführung und Operations Research, Frankfurt/M. 1963, S. 135 - 150
- Leitner, F.: Industrielle Kostenrechnung, 4. Aufl., Frankfurt/M. 1913; 8. Aufl., Frankfurt/M. 1930
- Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, 5. Aufl., Essen 1964
- Lohmann, M.: Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung, 1. Aufl., Berlin/Leipzig/Wien 1928
- Derselbe: Ziele und Grenzen der Rationalisierung in der Wirtschaft, in: Wirtschaftsdienst, 30. Jg. (1950), Heft 12, S. 9 - 16
- Derselbe: Betriebswirtschaftliche Forschung und kaufmännisches Rechnungswesen, in: J. Greifzu (Hg.), Das neuzeitliche Rechnungswesen, 10. Aufl., Hamburg 1958, S. 17 - 20
- Derselbe: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Tübingen 1964
- Longman, D. R. und M. Schiff: Practical Distribution Cost Analysis, Homewood (Ill.) 1955
- Marple, R. P.: Direct Costing and the Uses of Cost Data, in: The Accounting Review, Vol. XXX (1955), S. 430 - 438
- Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Bd. 1, Theorie der Kosten, 4. Aufl., Berlin 1965; Bd. 2, 1. Teil, Verfahren, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl., Berlin 1966
- Derselbe: Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i.Br. 1966

- Michaelis, H., und C.A. Rhösa: Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar, Stuttgart 1957
- Munzel, G.: Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Wiesbaden 1966
- National Association of Cost Accountants (Hg.): Cost Control for Marketing Operations, Combined Research Series Nr. 25, 26 and 27, New York 1957
- Norden, H.: Der Betriebsabrechnungsbogen, 3. Aufl., Berlin/Stuttgart 1949
- Derselbe: Zur Klärung der Sonderkosten, in: Der praktische Betriebswirt, 20. Jg. (1940), S. 379 - 394
- Nowak, P.: Zur Frage der Kostenrechnung in Handelsbetrieben, in: ZfhF, N.F., Bd. 13 (1961), S. 624 - 640
- Oberparleiter, K.: Funktionen und Risiken des Warenhandels, 2. Aufl., Wien 1955
- Prieß, F.: Die Vertriebskosten als Problem des Handels, in: ZfhF, N.F., 5. Jg. (1953), S. 534 - 552
- Rasmussen, A.: Semi-fixed (Stepped) Cost in Business Control Systems, in: Cost Problems in Modern Marketing, herausgegeben von M. Kjaer-Hansen, Kopenhagen/Amsterdam 1965, S. 44 - 52
- Riebel, P.: Die Elastizität des Betriebes, Köln 1954
- Derselbe: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: ZfB, 26. Jg. (1956), S. 278 - 289
- Derselbe: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF, N.F., 11. Jg. (1959), S. 213 - 238
- Derselbe: Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich, in: Neue Betriebswirtschaft, 14. Jg. (1961), S. 145 - 154

- Derselbe: Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Absatzanalyse, in: Absatzwirtschaft, herausgegeben von B. Hessenmüller und E. Schnauffer, Baden-Baden/Bad Homburg v.d.H. 1964, S. 595 - 627
- Rieser, C.: The Short-Order Economy, in: Modern Marketing Thought, herausgegeben von J. H. Westing und G. Albaum, New York/London 1964, S. 310 - 316
- RKW (Hg.): Direct Costing, Das Rechnen mit Grenzkosten, Berlin/Frankfurt/M. 1960
- Dasselbe: Größere Wirtschaftlichkeit durch geordnetes Rechnungswesen und Betriebsuntersuchung, 3. Aufl., Stuttgart 1948
- Rodenstock, R.: Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950
- Rodger, F. W.: Marketing in a Competitive Economy, London 1965
- Röfle, K.: Die Selbstkostenermittlung und Preisberechnung im Handwerk, Bad Wörishofen 1957
- Schäfer, E.: Die Aufgabe der Absatzwirtschaft, 2. Aufl., Köln und Opladen 1950
- Schär, J. F.: Buchhaltung und Bilanz, 4. Aufl., Berlin 1921
- Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., herausgegeben von R. Bauer, Köln und Opladen 1956
- Derselbe: Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, 3. Aufl., herausgegeben von R. Bauer, Köln und Opladen 1958
- Schmidt, R.-B.: Aspekte zur Bestimmung finanzwirtschaftlicher Preisuntergrenzen, in: BFuP, 17. Jg. (1965), S. 275 - 289
- Derselbe: Kostenverantwortung im Betrieb, in: Harzburger Hefte, o.Jg. (1963), S. 22 - 29
- Schneider, E.: Eine Theorie der Reklame, in: ZfN, Bd. 9 (1939), S. 450 - 456; wieder abgedruckt in: E. Schneider, Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft, Ausgewählte Aufsätze, Tübingen 1964, S. 304 - 310
- Derselbe: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. 2, Wirtschaftspläne und wirtschaftliches Gleichgewicht in der Verkehrswirtschaft, 10. Aufl., Tübingen 1965

- Schnutenhaus, O.R.: Zur Theorie der industriellen Absatzkosten, in: Betriebswirtschaftliche Rundschau, 5. Jg. (1928), S. 81 - 87 u. 109 - 114
- Derselbe: Die Analyse der Vertriebskosten, in: Technik und Wirtschaft, 22. Jg. (1929), S. 325 -
- Schwarz, H.: Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben, in: Neue Betriebswirtschaft, 15. Jg. (1962), S. 145 - 148 u. S. 169 - 174
- Seicht, G.: Die stufenweise Grenzkostenrechnung, in: ZfB, 33. Jg. (1963), S. 693 - 709
- Semlow, W. J.: How Many Salesmen Do You Need?, in: Harvard Business Review, Vol. XXXVII (1959), S. 126 - 132
- Senger, H. G.: Die Beurteilung der Vertriebskosten, Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Heft 19, Berlin 1963
- Sevin, Ch. H.: Distribution Cost Analysis, Washington 1946
- Derselbe: How Manufacturers Reduce Their Distribution Costs, Washington 1948
- Seyffert, R.: Wirtschaftslehre des Handels, 4. Aufl., Köln und Opladen 1961
- Sommer, F.: Vertriebskosten, in: Technik und Wirtschaft, 22. Jg. (1929), S. 89 -
- Sraffa, P.: The Laws of Returns under Competitive Conditions, in: The Economic Journal, Vol. 26 (1926), S. 535 - 550
- v. Stackelberg, H.: Grundlagen einer reinen Kostentheorie, in: ZfN, Bd. 3 (1932), S. 333 - 367 u. S. 552 - 590
- Steward, P. W. und J. F. Dewhurst: Does Distribution Cost Too Much?, New York 1939
- Vormbaum H.: Fixe Kosten - ihre sich wandelnde Problematik, in: Die Wirtschaftsprüfung, 15. Jg. (1962), S. 337 - 343
- Derselbe: Voll- und Grenzkalkulation als Grundlage der industriellen Vertriebspolitik, in: Absatzwirtschaft, herausgegeben von B. Hessenmüller und E. Schnauffer, Baden-Baden/Bad Homburg v.d.H. 1964, S. 567 - 594

- Walther, A.: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd., Der Betrieb, 1. Aufl., Zürich 1947
- Weber, G.: Vertriebskostenermittlung nach Kostenträgergesichtspunkten mittels statistischer Methode, in: BFuP, 7. Jg. (1955), S. 588 - 601
- Weber, H. H.: Grundlagen einer quantitativen Theorie des Handels, Köln und Opladen 1966
- Weinhold-Stünzi, H.: Grundlagen wirtschaftlicher Absatzführung, Bern 1964
- Wille, F.: Fortschrittliche Kosten- und Erfolgsrechnung, Stuttgart 1962
- Derselbe: Direktkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung? - Eine kritische Stellungnahme, in: ZfB, 29. Jg. (1959), S. 734 - 741
- Zeidler, F.: Vertriebskosten, in: Vertriebshandbuch für industrielle Betriebe, VDI-Taschenbuch, bearbeitet von J. A. Bader und F. Zeidler, Berlin 1931, S. 221-260
- Ziegler, F.: Industrielle Kostenrechnungsregeln und Handel, in: Der praktische Betriebswirt, 23. Jg. (1943), S. 72 - 81
- Derselbe (Bearbeiter): Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Handel, 2. Aufl., Frankfurt/M. 1952

b) Sonstiges

- Börner, D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961
- Bredt, O.: Die volks- und betriebswirtschaftliche Bedeutung der Vertikalen Preisbindung, Querschnittsuntersuchung, 2 Bände (Maschinenschrift vervielfältigt), Hannover 1963
- Heraeus, J.: Direct Costing als Grundlage kurzfristiger Unternehmungsentscheidungen, Diss. München 1963
- Institut für Handelsforschung an der Universität zu Köln: Sonderheft 11, Wege und Kosten der Distribution der Konsumwaren, ausgenommen Lebensmittel, Hausrat-, Textil-, Schuh- und Lederwaren, Köln und Opladen 1959

- Küsters, W.: Die Bestimmungsgründe des Wachstums industrieller Unternehmungen, Diss. Freiburg 1965
- Meffert, H.: Beziehungen zwischen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie und der Kostenrechnung, Diss. München 1964
- Poller, H.: Kostenrechnung bei konkurrierender Produktion, Diss. Freiburg 1957

Lebenslauf

Als Sohn des Diplomlandwirtes Georg Adelberger und seiner Ehefrau Irma, geb. Brückmann, wurde ich am 26. Mai 1933 in Schotten/Oberhessen geboren. Von 1939 bis 1945 besuchte ich die Volksschule in Neukirchen am Simssee/Oberbayern, von 1946 bis 1948 die Oberschule des Landschulheimes Märquartstein, Filiale Sossau, bis 1951 die des Landschulheimes Neubeuern und 1951/52 die staatliche Oberschule in Traunstein, wo ich mich 1952 der Reifeprüfung unterzog. Nach zwei naturwissenschaftlichen Semestern an der Universität München begann ich 1953 das pharmazeutische Praktikum in der Pauer'schen Apotheke in Traunstein, das ich in der Hof-Apotheke in Hungen/Oberhessen fortsetzte und im September 1955 mit der Pharmazeutischen Vorprüfung in Darmstadt beendete. Nach acht Semestern schloß ich im Herbst 1959 das Studium der Pharmazie an der Universität München mit dem Staatsexamen ab. Im Anschluß an ein halbjähriges Praktikum in der pharmazeutischen Firma Dr. Rentschler & Co., Laupheim, widmete ich mich vom Sommersemester 1960 bis zum Sommersemester 1962 dem Studium der Volkswirtschaftslehre an der Universität Freiburg/Brs., dann zwei Semester an der Universität Wien. Vom September 1962 bis April 1964 war ich Geschäftsführer der pharmazeutischen Firma Cewepharm G.m.b.H., Wien. Nach einem weiteren volkswirtschaftlichen Semester an der Universität Freiburg im Sommer 1964 widmete ich mich der Anfertigung meiner Dissertation.

